

Șerban Nedelcu

INTRODUCERE ÎN TEORIA ȘI PRACTICA CONTROLLINGULUI

Presa Universitară Clujeană

ȘERBAN NEDELCU

•

INTRODUCERE
în teoria și practica
CONTROLLINGULUI

Șerban Nedelcu

INTRODUCERE
în teoria și practica
CONTROLLINGULUI

PRESA UNIVERSITARĂ CLUJEANĂ
2021

Referenți științifici:

Conf. univ. dr. Alexandra Ileana Muțiu

Conf. univ. dr. Alin Ionel Ienciu

ISBN 978-606-37-1281-4

© 2021 Autorul volumului. Toate drepturile rezervate. Reproducerea integrală sau parțială a textului, prin orice mijloace, fără acordul autorului, este interzisă și se pedepsește conform legii.

Universitatea Babeș-Bolyai
Presa Universitară Clujeană
Director: Codruța Săcelean
Str. Hasdeu nr. 51
400371 Cluj-Napoca, România
Tel./fax: (+40)-264-597.401
E-mail: editura@editura.ubbcluj.ro
<http://www.editura.ubbcluj.ro/>

CUPRINS

Glosarul abrevierilor.....	7
Lista figurilor și a tabelelor	8
INTRODUCERE.....	9
CONTROLLINGUL CA FUNCȚIE DE LEGĂTURĂ ÎNTRE MANAGEMENTUL ȘI CONTABILITATEA ORGANIZAȚIEI	11
2.1 Introducere.....	11
2.2 Delimitări conceptuale privind controllingul.....	11
2.2.1 Definirea controllingului	12
2.2.2 Evoluția în timp a funcției de controlling	14
2.2.3 Controllingul, controlul de gestiune, controlul intern și auditul intern	16
2.3 Scopul, funcțiile și obiectivele controllingului	19
ABORDĂRI ȘI ASPECTE SPECIFICE PRIVIND CONTROLLINGUL	23
3.1 Instrumente utilizate în procesul de controlling	23
3.1.1 Planificarea cifrei de afaceri	24
3.1.2 Planificarea costurilor.....	25
3.1.3 Planificarea profitului	26
3.1.4 Analiza pragului de rentabilitate.....	27
3.1.5 Matricea costurilor fixe	27
3.2 Controlul constant al profiturilor și al eficienței economice	27
3.3 Profesia de controller.....	28
3.3.1 Funcțiile controllerului	29
3.3.2 Sarcinile controllerului	31
3.4 Concluzii.....	36
ACTIVITĂȚILE DE PLANIFICARE ȘI CONTROL ÎN VALORIFICAREA INFORMAȚIILOR FURNIZATE DE CONTROLLING.....	39
4.1 Clarificări privind noțiunea de planificare.....	39
4.2 Clarificări privind noțiunea de control	40
4.3 Aspecte privind planificarea și controlul.....	41
4.4 Caracteristicile planificării	42
4.5 Asistarea procesului de planificare cu mijloace de tehnologia informației	46
CONTROLLINGUL CA PARTE A SISTEMULUI INFORMAȚIONAL CONTABIL ÎN CADRUL ORGANIZAȚIILOR.....	49
5.1 Relația dintre sistemul informațional contabil și sistemul decizional	49

5.1.1 Aspecte generale ale conceptelor de informație, sistem informațional contabil și sistem decizional.....	49
5.1.2 Informația costurilor – produs al sistemul informațional contabil	52
5.1.3 Rolul sistemului informațional contabil în procesul decizional	55
5.2 Contabilitatea financiară ca bază de raportare a controlllingului	56
5.2.1 Performanțele și limitele contabilității financiare.....	57
5.2.2 Sistemul Value Reporting.....	58
5.2.3 Raportarea în cadrul activității de controllling	60
5.2.4 Redactarea unitară a rapoartelor de management și a prezentării activităților – Metoda SUCCESS	65
STUDIU EMPIRIC PRIVIND PRACTICA CONTROLLINGULUI ÎN ENTITĂȚI ECONOMICE COTATE LA BURSĂ – CAZUL ROMÂNIEI ȘI AL AUSTRIEI, SPAȚII ECONOMICE ETEROGENE	69
6.1 Importanța și orizontul de timp de realizare a cercetării empirice	69
6.2 Scopul, obiectivele și ipotezele cercetării empirice.....	70
6.3 Metodologia cercetării științifice.....	71
6.4 Desfășurarea experimentală a cercetării cantitative	73
6.5 Analiza și interpretarea datelor cantitative	78
6.5.1 Definirea, importanța și structura controlllingului	82
6.5.2 Raportarea în cadrul controlllingului.....	91
6.5.3 Rolul controllerului	98
6.5.4 Dezvoltarea controlllingului	100
6.6 Limite ale cercetării cantitative	101
6.7 Concluzii și perspective ale cercetării	102
Referințe bibliografice	105
ANEXA 1 – Chestionarul utilizat în cadrul cercetării cantitative	113
ANEXA 2 – Lista întreprinderilor listate la bursă participante la studiu	120

Glosarul abrevierilor

ATX	Austrian Traded Index – Indicele bursier austriac
BVB	Bursa de Valori București
CIG	Grupului Internațional de Controlling
CIMA	Chartered Institute of Management Accountants (Institutul Acreditat al Contabililor de Gestiune)
CVA	Cash Value Added – valoarea adăugată în numerar
DCF	Discounted Cash Flow – Metoda cash-flowului discountat
Engl.	Engleză
ERP	Enterprise Resource Planning - Sistemul de planificare a resurselor întreprinderii
EVA	Economic value added – valoare economică adăugată
Fig.	Figura
Fr.	Franceză
IASB	Cadrul contabil conceptual internațional
IMM	Întreprinderi mici și mijlocii
IT	Information Technology – Tehnologia Informației
NPV	Net Present Value – valoarea prezentă netă
OLAP	On-Line Analytical Processing – procesare analitică online
O/R	Oportunități / riscuri
PEST	P – factori politici, E – factori economici, S – factori socio-culturali, T – factori tehnologici
ROI	Return on investment – randamentul (întoarcerea) unei investiții
SAP SEM	SAP Strategic Enterprise Management – modulul SAP pentru managementul strategic al întreprinderii
SRL	Societate cu răspundere limitată
SWOT	Strengths, Weaknesses Opportunities, Threats – Puncte tari, puncte slabe, oportunități, amenințări

Lista figurilor și a tabelelor

- 2.1. Aspectele principale ale controllingului
- 2.2. Funcțiile controllingului
- 2.3. Importanța și rolul controllingului în organizație
- 2.4. Funcția de controlling a organizației
- 3.1. Corelația dintre tipurile de strategii utilizate în organizații și gradul de importanță a instrumentelor de controlling
- 3.2. Principalele instrumente de controlling
- 3.3. Funcțiile controllerului
- 5.1. Dimensiunile structurale ale sistemului de raportare
- 5.2. Tipurile de rapoarte
- 5.3. Proportia de componente ale unui raport
- 6.1. Graficul de realizare a activităților cercetării empirice
- 6.2. Dimensiunile procesului de cercetare
- 6.3. Ordinea de aranjare a întrebărilor chestionarului
- 6.4. Evoluția numărului întreprinderilor mari din România și Austria în perioada 2012-2016
- 6.5. Caracterizarea subiecților după variabila „vârstă“
- 6.6. Caracterizarea subiecților după variabila „gen“
- 6.7. Caracterizarea subiecților după variabila „studii“
- 6.8. Caracterizarea subiecților după variabila „țara de proveniență“
- 6.9. Analiza variabilei independente „domeniu de activitate al firmei“
- 6.10. Caracterizarea subiecților după variabila „poziție în întreprindere“.
- 6.11. Caracterizarea subiecților după variabila „experiență în controlling“
- 6.12. Caracterizarea subiecților după variabila „pregătire în controlling“
- 6.13. Caracterizarea subiecților după variabila „venituri obținute după munca prestată în controlling“
- 6.14. Analiza variabilei independente „existență departament controlling“
- 6.15. Tabelare încrucișată a variabilelor independente „țară de proveniență a organizației“ și „existență departament controlling“
- 6.16. Tabelare încrucișată a variabilelor independente „domeniu de activitate“ și „existență departament controlling“
- 6.17. Analiza variabilei „număr de angajați în controlling“
- 6.18. Tabelare încrucișată a variabilelor independente „număr de angajați în controlling“ și „țară de proveniență a organizației“
- 6.19. Tabelare încrucișată a variabilelor independente „număr de angajați în controlling“ și „domeniu de activitate“
- 6.20. Analiza variabilei „creșterea importanței controllingului“
- 6.21. Analiza scorurilor medii obținute pentru cele patru funcții ale controllingului
- 6.22. Analiza scorurilor medii obținute de gradul de importanță al controllingului în cadrul proceselor de management
- 6.23. Analiza variabilei „creșterea importanței controllingului în ultimii 5 ani“
- 6.24. Analiza importanței activităților specifice controllingului în cadrul organizației
- 6.25. Analiza activităților din sfera controllingului generatoare de probleme și provocări
- 6.26. Conținutul unui raport de controlling
- 6.27. Datele și informațiile integrate în rapoartele de controlling
- 6.28. Destinatarii procesului de raportare din cadrul controllingului
- 6.29. Perioadele de timp pentru care se realizează raportarea
- 6.30. Activitățile de controlling care reprezintă o provocare în procesul de bugetare
- 6.31. Formele de bugetare utilizate de companii
- 6.32. Departamentele implicate în procesul de bugetare
- 6.33. Analiza programelor informatice folosite în controlling
- 6.34. Analiza gradului de mulțumire a subiecților cu privire la sistemele informatice utilizate
- 6.35. Analiza importanței de a implementa un nou sistem informatic
- 6.36. Analiza profesiei de controller din punct de vedere al competențelor sociale
- 6.37. Analiza profesiei de controller din punct de vedere al cerințelor profesionale
- 6.38. Analiza variabilei „viitorul controllingului“
- 6.39. Analiza importanței factorilor de influență în dezvoltarea controllingului ca domeniu de sine stătător

INTRODUCERE

Globalizarea și concurența acerbă din piețele locale și internaționale reclamă noi metode de management al organizațiilor. Într-un mediu de afaceri dinamic, aflat în permanentă schimbare, procesele de planificare și bugetare sunt pe ordinea de zi. Întreprinderile evoluează continuu și se adaptează oportunităților oferite de noile tehnologii, noile procese de afaceri, noile instrumente financiare și modificările cadrului reglementat.

Astfel că, organizațiile se văd nevoite să răspundă prin abordări inovative, holistice și integrate. Aici pot interveni practicile de controlling care prin intermediul unor analize regulate și sistematice a dezvoltării reale a organizației, se asigură că managementul primește constant informații relevante, facilitând identificarea precoce a oportunităților și riscurilor și mai ales a erorilor care pot fi evitate.

Controllingul este un sistem cu un domeniu de aplicabilitate mai larg decât contabilitatea costurilor, având rolul de a sprijini managementul în procesele decizionale pentru a îmbunătăți eficiența organizației. Principalul său scop este de a sprijini conducerea în determinarea politicilor strategice și elaborarea planurilor necesare atingerii obiectivelor. Controllingul nu se reduce doar la control, ci înseamnă în aceeași măsură planificare și analiză.

Teoria și practica controllingului s-au schimbat substanțial în ultimii ani, rolul controllerului evoluând tot mai mult spre acela de consultant al managementului. Sfera de activități se lărgeste și odată cu ea și provocările aduse de colaborarea dintre controller și management. La baza elaborării acestei lucrări au stat cu preponderență publicațiile din sfera germană, astfel că să termenul utilizat de controlling a fost preluat din această zonă de influență.

Această lucrare se adresează tuturor celor care fără a avea cunoștințe în domeniu sunt interesați să descopere universul controllingului în organizații și multiplele posibilități pe care le oferă acesta în susținerea proceselor decizionale. Mai mult, se adresează celor care sunt familiarizați cu domeniul contabilității și doresc să exploreze și această ramură a sa, controllingul: studenți, cadre didactice, cercetători, practicieni din domeniul contabilității, din domeniul administrativ și legislativ, etc.

Scopul acestei cărți este de a prezenta informațiile de bază cu care operează domeniul controllingului, de a explica conceptele principale, funcțiile și sarcinile controllingului într-un limbaj cât mai accesibil unei plaje largi de cititori. Aceasta nu este o lucrare exhaustivă și nu își propune să acopere toate aspectele secundare ale domeniului, ci urmărește printr-o prezentare structurată și simplificată educarea cititorilor și promovarea conceptului de controlling printre aceștia, având chiar ca o posibilă finalitate integrarea sa în mediul profesional din România.

Lucrarea de față urmărește să prezinte cele mai importante noțiuni legate de conceptul de controlling, în urma studiului literaturii de specialitate întreprins, care constituie și un punct de plecare pentru cercetarea empirică. Investigația de tip comparativ realizată a vizat analiza modului în care organizațiile din două spații economice eterogene, și anume România și Austria aplică funcțiile controllingului, punând în evidență asemănările și deosebirile, în corelație cu particularitățile fiecărei țări. Studiul bibliografic este o parte integrantă a procesului de cercetare și oferă o contribuție de valoare în fiecare pas al cercetării. În primele stadii ale cercetării, acest studiu este util pentru fixarea rădăcinilor teoretice ale studiului, pentru clarificarea ideilor și dezvoltarea metodologiei. Astfel se vor utiliza pentru elaborarea prezentei lucrări o serie de metode și instrumente de cercetare precum: colectarea de informații, analiza și prelucrarea informațiilor, interpretarea datelor cercetării etc. De asemenea se va apela și la o serie de tehnici cum ar fi studiul referințelor bibliografice, căutarea de corelații între date, selectarea și sintetizarea informațiilor disponibile cât și un aport personal.

În această parte este importantă studiarea temelor actuale pe acest subiect atât în România și Germania cât și pe plan general. Studiarea literaturii anglo-saxone este esențială pentru a contura o imagine de ansamblu asupra temei. Din lipsa literaturii specifice pentru România se va apela la internet, la biblioteci din spațiul german cât și la cele patru mari companii de Audit (Deloitte&Touch, PWC, Ernst&Young, KPMG) ca mijloc de informare.

Din punctul de vedere al clasificării cercetării de față se poate spune că se vor utiliza metode de cercetare transversale (Chelcea, 2001). Metodele de cercetare transversală cuprind observația, comparația și testarea conceptelor. Pentru a beneficia de rezultate și concluzii oportune în activitatea de cercetare specifică domeniului economic, trebuie analizate cel mai adesea, fapte, evenimente economice, cifre și date statistice.

Autorul își propune pentru această cercetare definirea a două tipuri de obiective: generale, și specifice. Obiectivele generale vor avea în vedere nivelul de ansamblu al cercetării, iar cele specifice vor fi cele operaționale, posibil de cuantificat și menite a facilita urmărirea cu ușurință a realizării graduale a obiectivelor generale.

Referitor la tipologia cercetării ce urmează a fi abordată se poate afirma că este pe de o parte o cercetare de tip calitativ (engl. qualitative research), iar pe de altă parte o cercetare de tip cantitativ (eng. quantitative research). Septimiu Chelcea afirma despre cercetarea de tip calitativ că este „... paradigmă în curs de afirmare...” și mai mult „...confruntarea cu paradigma predominantă (cercetarea cantitativă), nu se prezintă deplin cristalizată, cu un sistem de concepte coerent și cu un număr însemnat de cercetări exemplare” (Chelcea, 2001).

Prin intermediul studiilor de caz se urmărește culegerea datelor, a informațiilor, folosind și metoda observației, atât a observației spontane, cât și a observației provocate, iar prin descrierea fenomenului se dorește expunerea unei explicații de tip cauză-efect, fenomen-proces, înțelegând prin fenomen manifestarea externă a unei realități, iar prin proces succesiunea de acțiuni pentru desfășurarea și finalizarea acestui proces. În cadrul acestei teme, metodele descriptive prezintă relevanță, deoarece controllinguul prezintă particularități, neîntâlnind aceleași situații de la un caz la altul, găsind doar elemente comune mai multor situații.

Pentru culegerea datelor, principala metodă pe care autorul a intenționat să o folosească este metoda observării care este o metodă prezentă mai totdeauna pe primul loc în cadrul metodelor de cercetare. Se deosebesc două feluri de observații: unele pasive când este vorba de observația spontană pe care cel ce observă o face întâmplător și fără să fie condus de vreo idee preconcepută și observația provocată, adică cu intenția de a verifica exactitatea unei presupunerii cu privire la desfășurarea fenomenului cercetat. Prin observația științifică se înțelege urmărirea atentă și sistematică a unor fapte anume cu scopul sesizării aspectelor esențiale sau a celor diferențiale. Metoda observației este metoda care se conturează treptat pornind de la convingerea tot mai fermă că faptele își dezvăluie semnificația lor prin contactul dintre ele. Vorbind despre observație se face referire la o simplă constatare a stărilor, evenimentelor, faptelor.

S-a realizat analiza situației din România într-o comparație cu cea din Austria, tocmai pentru a sublinia diferențele majore în existența și practicarea controllinguului în companiile românești față de cele străine. Într-o piață concurențială globală, e necesar ca răspunsul firmelor locale să fie internațional, factorii decizionali să aibă capacitățile și cunoștințele necesare pentru a face uz de metodele și instrumentele consacrate în luarea celor mai bune decizii operaționale, tactice și strategice. În momentul actual, controllinguul este un instrument puțin utilizat de către companiile românești, însă tendința este de a îmbrățișa aceste practici pentru a rămâne competitive într-o piață în care se pune tot mai multă presiune pe ele, în special datorită presiunii companiilor străine prezente.

Controllinguul este un concept nou în mediul economic românesc, fiind implementat cu succes de către prea puține societăți comerciale. Spre deosebire de spațiul german unde controllinguul atât la nivel practic cât și academic este foarte bine reprezentat, în România acesta apare doar în practică, literatura de specialitate fiind foarte limitată, aproape inexistentă. Conform studiului condus de Christoph Binder și Utz Schäffer în 2004 din cele 92 de facultăți de economie existente în spațiul german există înființate 72 de catedre de controllingu. Dezvoltarea de convenții conceptuale pentru evitarea consecințelor negative prin utilizarea eronată a termenilor trebuie încurajată, fiind necesare astfel de studii aprofundate în domeniul Comparative Management Accounting, arie de cercetare a cărui promotor o reprezintă studiile lui Alnoor Bhimani. Dezvoltarea, prezentarea și conceptualizarea controllinguului reprezintă o dezbatere continuă în mediul academic german. Încercarea de a defini controllinguul nu a condus la stabilirea unui concept unitar bine delimitat, cercetarea în acest domeniu având un caracter ciclic. Aceeași nevoie de cercetare și sistematizare a domeniului se regăsește și în spațiul academic românesc, unde conceptul este mult mai puțin prezent.

CONTROLLINGUL CA FUNCȚIE DE LEGĂTURĂ ÎNTRE MANAGEMENTUL ȘI CONTABILITATEA ORGANIZAȚIEI

2.1 Introducere

În România, necesitatea adaptării organizațiilor la schimbările economice a dus la dezvoltarea contabilității ca un instrument care să contribuie la creșterea valorii organizației, prin urmare la determinarea gradului în care resursele utilizate creează valoare pentru stakeholderi. Astfel, România, în dezvoltarea sa economică, poate fi definită ca un spațiu eterogen caracterizat de situații frecvente de instabilitate economică, politică și socială, chiar de recesiuni. O recesiune trebuie percepută ca momentul de început al unui nou ciclu economic, un început în care stocurile, profiturile estimate, gradul de ocupare al populației descresc, prin urmare scade puterea de cumpărare ceea ce duce la scăderea prețurilor.

Pentru un număr din ce în ce mai mare de entități economice este tot mai dificilă adaptarea la condițiile în continuă schimbare ale mediului economic, din cauza dinamicii și complexității ridicate a acestor transformări, caracterizate de un grad înalt de discontinuitate. Cauzele acestora constau printre altele în variația cererii pe baza saturării pieței, intensificarea concurenței, globalizarea etc. Din acest motiv a devenit esențială crearea unui sistem eficient de planificare, control, conducere și informare precum și coordonarea acestuia în vederea conducerii eficiente a întreprinderii.

Controllingul este cu un pas mai departe față de planificare. Acesta oricât este de bine organizat și implementat nu poate garanta lipsa totală a surprizelor, dar poate asigura conducerea întreprinderii că nu pierde imaginea de ansamblu, facilitează identificarea timpurie a oportunităților și a riscurilor, precum și evitarea greșelilor predictibile (Diehm, 2009).

Controllingul se utilizează atunci când există date reale care au o formă precisă și obiectivă, iar dacă datele necesită vreo transformare, această sarcină intră în atribuțiile controllerului care trebuie să le dea o formă cât mai accesibilă și ușor de înțeles pentru managementul organizației. Prin urmare, controllerii contribuie la furnizarea de informații care constituie în același timp bază pentru controlul prezent și planificarea ulterioară, aceștia fiind responsabili de întocmirea rapoartelor și de interpretarea rezultatelor obținute (Weber & Schäffer, 2011).

2.2 Delimitări conceptuale privind controllingul

În literatura de specialitate, există mai multe abordări ale conceptului de controlling. Noțiunea actuală de „controlling” provine din termenul englez „to control” și semnifică a reglementa, a coordona și a conduce (Wittenberg, 2006). Prin urmare, controllingul nu este nici revizie și nici control. Sfera de activitate a controllingului este sensibil mai vastă și cuprinde informația, analiza, planificarea și conducerea. Termenul de „controlling” este folosit cu precădere în sfera de influență germană, în țări precum: Germania, Austria, Elveția, pe când „management accounting” (contabilitate managerială) este termenul uzual englezesc prezent în literatura de specialitate.

Pentru noțiunea de controlling, literatura de specialitate nu oferă o definiție precisă și unitară, deoarece există concepții diferite privind obiectivele, sarcinile precum și dezvoltarea și extinderea controllingului. În lipsa unor definiții exacte pentru noțiunile de „controlling” și „controller” acestea sunt considerate în prezenta lucrare ca noțiuni de lucru și folosite ca atare.

În pofida tuturor diferențelor, au apărut și multe concepte unificatoare ale diverșilor autori, ca de exemplu cu privire la sarcina principală a controllingului. Acesta are în vedere mai ales asigurarea atingerii obiectivelor entității economice, în special coordonarea tuturor măsurilor pentru atingerea acestor obiective. În acest sens se urmărește introducerea și dezvoltarea unei filosofii de conducere

orientată spre viitor și a unor instrumente de conducere necesare pentru implementarea acestora (Jung, 2007).

Intensificarea fenomenului de globalizare confruntă entitățile economice cu noi provocări. Depășirea acestor dificultăți și modificări structurale necesită o nouă orientare a controllinguului. De aceea, se constată în prezent o creștere a orientării activității de controlling spre valori, rezultate, clienți și procese care depășește cu mult abordarea din punct de vedere contabil (Jung, 2007).

O primă abordare a conceptului de controlling face referire la cerințele acestei funcțiuni și anume: planificarea în vederea controlului, raportarea, protecția activelor și evaluarea din punct de vedere economic. Astfel, controllingul este o știință de gestiune care relevă informațiile ce reprezintă suportul deciziilor managerilor permițând evaluarea comportamentului organizațional.

Pe termen lung, controllingul se referă la planificarea strategică și este orientat spre analiza modului de îndeplinire a obiectivelor fixate. Pe termen scurt, se referă la controlul bugetar astfel încât gestiunea entității economice să fie orientată spre realizarea obiectivelor definite anterior, fiind o tehnică de contabilitate menită să identifice cauzele care au dus la apariția unor diferențe între obiective și rezultate, să informeze managementul cu privire la aceste diferențe și în vederea luării măsurilor corective necesare sau exploatarea diferențelor favorabile (Alazard & Separi, 2001). Controlul de gestiune (controllingul), în afară de cunoașterea costurilor, ajută gestionarii să orienteze actorii pentru a organiza și coordona performanța.

2.2.1 Definirea controllinguului

Controllingul reprezintă o funcție specială de gestiune (chiar management) care se încadrează în primul rând ca un fenomen de practică, cunoscând o dezvoltare mai mare în literatura de specialitate în ultima perioadă, deși primele atribuții de controlling au fost utilizate în secolul al XV-lea în Anglia și SUA. Astfel, controllingul implica în acea perioadă totalitatea sarcinilor de înregistrare a monetarului și tuturor bunurilor care intrau și ieșeau de la curțile regale, ulterior fiind înlocuite de cele de supraveghere a echilibrului dintre veniturile ce formau bugetul de stat și modul în care se realizau cheltuielile statului (Weber & Schäffer, 2011).

Funcția de controlling este una controversată în literatura de specialitate și în practica întreprinderilor. De exemplu, în viziunea Grupului Internațional de Controlling (CIG), sarcina controllerului este de a proiecta și monitoriza procesul de management în definirea obiectivelor, în procesul de planificare și cel de control, având astfel o responsabilitate pentru atingerea obiectivelor stabilite (Becker & Ulrich, 2016).

Anthony (1965) definește controllingul ca procesul prin care conducătorii se asigură de faptul că resursele sunt obținute și utilizate cu eficacitate în scopul atingerii obiectivelor organizației (Anthony R., 1965). Ulterior, Hauschildt (1972) acordă importanță controllinguului considerând că principalele sarcini ale controllinguului sunt planificarea și controlul, contabilitatea financiară, sprijinirea echipei manageriale cu privire la proiectarea și îmbunătățirea sistemului de informații și sugestii cu privire la revizuirea deviațiilor admisibile sau inadmisibile de la planurile stabilite (Hauschildt, 1972). Astfel, rezultă necesitatea de a adapta informațiile contabile pentru a putea fi mai ușor interpretate de către factorii de decizie.

În concepția lui Diehm (2014) echivalarea controllinguului cu un control orientat spre acțiuni și activitățile trecute ar însemna tocmai pierderea uneia dintre caracteristicile esențiale ale controllinguului, și anume orientarea spre viitor. Controllingul este în definitiv un instrument al conducerii organizației orientat spre viitor și luarea deciziilor viitoare în mod informal. În cazul în care o companie are implementat controllingul și instrumentele sale în mod adecvat, este posibil ca aceasta să recunoască tendințe precoc negative și pozitive, în scopul de a întâmpina în consecință atât riscurile cât și oportunitățile (Diehm, 2014).

O nouă viziune asupra controllingului o au Anthony și Young (1988) care prezintă elementele componente ale funcției de controlling, în următorul cadru conceptual:

- Planificarea operațională (evaluarea pe termen scurt sau mediu a planului strategic);
- Controlul bugetar (controlul obiectivelor centrelor de responsabilitate și calcularea abaterilor înregistrate pe perioada unui an);
- Tabloul de bord (prezintă cele mai importante abateri) (Anthony & Young, 1988).

O perspectivă interesantă are Horvath (1992) care consideră controllingul ca fiind un subsistem suport al managementului care coordonează planificarea, controlul și furnizarea informațiilor, prin această funcție făcându-se comparația între previziuni și realizări, observându-se abaterile și corectându-se activitățile organizației (Horvath, Controlling, 1992). Un alt punct de vedere aparține lui Reichmann (1985, 1996) care consideră că principalele sarcini ale controllingului sunt reprezentate de procurarea, prelucrarea și coordonarea informațiilor (Reichmann, 1985; Reichmann, 1996).

Se remarcă astfel o tendință de a integra controllingului procesele de înregistrare și prelucrare a informațiilor. Mai mult, ținând cont de eterogenitatea spațiului economic în care fiecare organizație activează, Reichmann (1996) definește controllingul ca un concept care are ca punct de plecare nivelul funcțional (reprezentând un departament de sine stătător într-o companie) care se bazează pe decizii și pe contabilitate.

Astfel, odată cu 1995, rolul contabilității a devenit foarte important în crearea sau producerea valorii prin utilizarea eficace și eficientă a resurselor, impunând dezvoltarea și implementarea unor tehnici specifice pentru analiza inductorilor de valoare pentru stakeholderii organizației și fiind caracterizată de dinamism și adaptabilitate la condițiile externe și interne în care organizația operează.

Definirea controllingului a evoluat de-a lungul anilor, de la o orientare spre furnizarea de informații formale, cuantificabile din punct de vedere financiar pentru sprijinul deciziei, la o abordare care cuprinde un domeniu mult mai larg de informații. Acesta include patru tipuri de informații:

- externe referitoare la piețe, clienți, concurență;
- non-financiare legate de procesele de producție;
- predictive în legătură cu mecanismele de sprijin decizional;
- informale referitoare la personal și societate (Chenhall, 2003).

Sintetizând ideile prezentate anterior, se poate afirma că controllingul prelucrează informații de la nivelul managementului, dar și date din diferite domenii ale întreprinderii, activând în mai multe ramuri ale organizației, după cum sunt reprezentate aspectele principale în figura de mai jos:

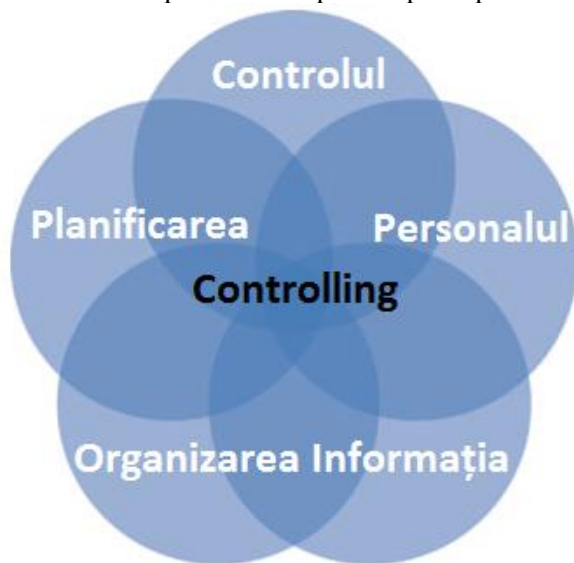


Figura 2.1. Aspectele principale ale controllingului după (Wöhe & Döring, 2010)

Prin urmare, se definesc mai jos principalele caracteristici ale funcției de controlling:

1. măsurabilitate

2. comparabilitate
3. examinabilitate
4. verificabilitate
5. coerență – prin coordonarea interrelațiilor dintre ansamblul de părți și diferitele componente (obiective – variabile de acțiune – responsabili)
6. echilibru – prin echilibrarea relațiilor dintre diferitele elemente componente ale organizației și prin propriul autocontrol la nivel individual, departamental, colectiv.
7. corecție
8. flexibilitate – sistemele de controlling pot fi modificate în mod constant, în funcție de contextul generat de mediul extern și de mediul intern al organizației (Weber & Schäffer, 2011).

Din perspectiva autorului prezentei lucrări, controllingul se definește ca o punte de legătură între toate subsistemele organizației și managementul acesteia în scopul furnizării datelor relevante pentru luarea deciziilor atât pe termen scurt, cât și lung și mediu. Controllingul lucrează cu informația ca element de bază al activității, la care se adaugă procese de analiză și interpretare a datelor pentru evidențierea riscurilor și a oportunităților.

2.2.2 Evoluția în timp a funcției de controlling

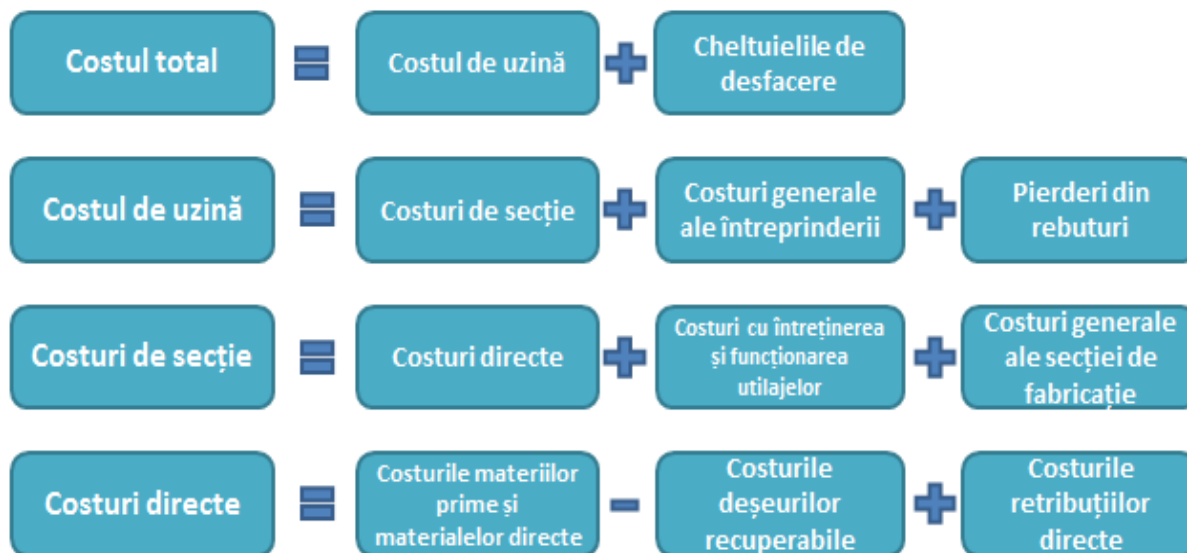
Primele forme ale controllinguului au apărut în secolul al XV-lea, în administrația din Anglia, unde persoana numită „controleur” era însărcinată cu verificarea înregistrărilor referitoare la transferul de numerar și mărfuri. Dar adevărata funcție de controller a fost atestată abia în 1880 la societatea comercială americană „Atchinson, Topeka & Santa Fe Railway System”. Sarcinile acestui controller includeau în primul rând administrarea investițiilor financiare, a capitalului de bază și a garanțiilor colaterale ale societății. Controllingul era încă departe de o răspândire la nivel mondial. Noua orientare începe din anii '20 și '30 ai secolului al XX-lea, când funcția de controller a fost asociată celei de planificare și concepută sub forma unui instrument orientat puternic spre probleme de perspectivă (Jung, 2007). De atunci importanța controllinguului a crescut constant, iar acest domeniu a continuat să se dezvolte.

Prin urmare, în anii 50 și 60, controllingul reprezenta echilibrarea conturilor, în principal, și a apărut dezvoltarea funcției de planificare și controlling a contabilității, ce ulterior a pus bazele contabilității manageriale (eng. management accounting), contabilul având un rol foarte important în activitatea de suport a managementului organizației.

În anii '80 s-au realizat comparații între targetul și performanța entității economice, analize ale deviațiilor și controlul costurilor. Contabilitatea avea ca rol principal reducerea pierderilor și risipei de resurse, apărând în această perioadă conceptul de managementul costurilor (eng. cost management) ce ulterior deține o funcție strategică prin orientarea întregii organizații către acest fapt, o primă abordare făcând referire la cerințele controllinguului și anume: planificarea în vederea controlului, raportarea, protecția activelor și evaluarea economică (Weber & Schäffer, 2011).

Termenul premergător controllinguului este managementul de control (verificarea și deținerea controlului). În limba franceză, controlul reprezintă verificarea conformității datelor inițiale pe baza unui raționament. În practică, se pot observa diferite abordări ale controllinguului, în fiecare țară dezvoltându-se această funcțiune după cum s-a dezvoltat și practica contabilității. Astfel, în Franța principalul scop al controllinguului este verificarea, pe baza obiectivelor fixate realizându-se bugetarea în mod realist, fiind un proces ce se desfășoară după realizarea activității. Fayol, în 1961, este cel care a remarcat necesitatea introducerii activității de controlling, acesta susținând că în momentele în care anumite operațiuni de controlling devin prea numeroase sau prea complexe, trebuie să se recurgă la agenți speciali care se numesc controlori sau inspectori. În Anglia, responsabilitățile controllinguului au impus în primul rând supervizarea contabilității financiare, pe baza previziunii și planificării, fiind prin urmare un proces ce se desfășoară înaintea realizării activității.

În perioada postbelică, în România contabilitatea a deținut o funcție de previziune, folosind metode de previziune, de planificare și de programare, în principal dezvoltate sub forma contabilității bugetelor și a costurilor de producție. Se consideră că acesta este primul moment de timp în care, în întreprinderi s-a pus problema unui control mult mai riguros al costurilor din întreprinderile cu activitate industrială, costul complet fiind format astfel:



După 1989, odată cu utilizarea în practică a sistemului contabil dualist și a contabilității de gestiune (s-au dezvoltat conceptele precum varianta evidenței și calculării rezultatului analitic, varianta dezvoltată a contabilității de gestiune, variante costuri standard (normate) a contabilității de gestiune și contabilitatea de gestiune în condițiile costurilor directe (Ristea, 2001), a intervenit necesitatea utilizării funcției de controlling (Epuran, Băbăiță & Grosu, 1999; Ionașcu, Filip & Mihai, 2003; Caraiani & Dumitrană, 2004).

Heigl (1989) definește controllingul ca fiind procurarea, prelucrarea și coordonarea informațiilor cu scopul de a fi utilizate de management în procesul de control al economiei întreprinderii pentru a atinge obiectivele acesteia (Heigl, 1989). Prin urmare, trebuie subliniat faptul că procesul de controlling este văzut din următoarele perspective, prezentate în Figura 2.2 mai jos:

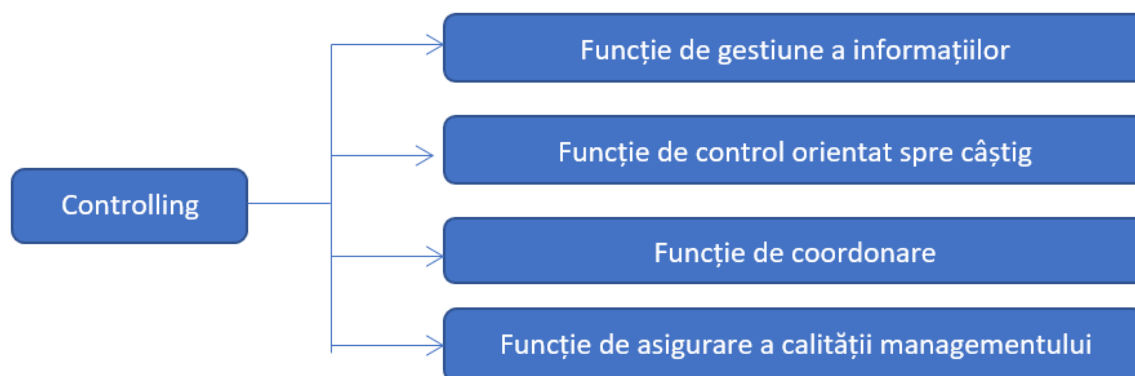


Figura 2.2. Funcțiile controllingului

Funcția de gestiune a informațiilor a controllingului implică procurarea, prelucrarea, coordonarea și furnizarea informațiilor pe care managementul companiei le utilizează în luarea deciziilor. Punctul de colectare al informațiilor îl reprezintă contabilitatea internă a organizației pe baza căreia controllingul realizează un spectru larg de responsabilități ce variază de la identificarea nevoilor

informaționale la procurarea de informații și prelucrarea acestora orientată către destinatarul/beneficiarul procesului de controllling (Weber & Schäffer, 2011).

Funcția de control orientată spre câștig acordă controlllingului un grad mare de importanță în cadrul procesului de management al organizației de așa natură încât scopul controlllingului este de a urmări consecvența cu care sunt îndeplinite obiectivele și de a semnala eventualele abateri. În acest sens, Mann (1973) afirmă faptul că funcția de controllling reprezintă controlul profitului (Mann, 1973). Dacă obiectivele stabilite sunt centrate pe obținerea profitului, atunci funcția de control a procesului de controllling este orientată spre câștig, prin urmare entitatea economică este condusă conform unui plan, controlllingul apărând cu precădere în companiile care au înregistrat creșteri și au devenit mai dinamice, necesitând utilizarea strategiilor prezente în cadrul managementului schimbării.

Ca funcție de coordonare, controlllingul este o abordare sistematică din prisma procesului de planificare și control pe de o parte și de colectare și prelucrare a datelor pe de altă parte. Prin urmare, controlllingul este procesul care corelează coordonarea în cadrul acestor sisteme, această funcție de coordonare fiind realizată la nivelul procesului de management. Responsabilitățile de coordonare ale procesului de controllling vizează sistemul de planificare, celelalte sisteme (de management al resurselor umane, de control, de organizare, de informare) fiind raportate în primul rând la acesta (Weber & Schäffer, 2011).

Funcția de asigurare a calității managementului implică faptul că controlllingul poate semnala anumite probleme generate de modul în care managerii își utilizează capacitățile cognitive sau de gradul de putere care le este acordat (Weber & Schäffer, 2011). Prin urmare, controlllingul ajută managementul prin creșterea calității actelor manageriale astfel încât să crească probabilitatea de realizare eficientă a sarcinilor și a obiectivelor, fiind preocupat de recunoașterea deficitelor de raționalitate și de evitarea acestora, respectiv excluderea acestora.

Mai mult, Krüger (1979) consideră controlllingul ca fiind un sistem de măsuri, principii, obiective, metode și tehnici intercorelate care servește administrării și controlului orientat spre succes și intrasistemic, prin urmare controlllingului îi este în mod clar asociat un scop, în acest caz monitorizarea organizației și orientarea acesteia spre profit (Krüger, 1979).

2.2.3 Controlllingul, controlul de gestiune, controlul intern și auditul intern

Este foarte dificilă plasarea controlllingului într-o anumită arie de activitate în cadrul unei organizații. Controlllingul se situează la răscrucea mai multor funcții și poate deriva, sub efectul tendințelor proprii și sub presiunea altor actori, din context. El poate să fie limitat la un control formal, să devină un organism de inspecție internă, de consiliere și ajutor pentru luarea deciziilor, de analiză economică, sau chiar să ia în responsabilitatea sa activități de la nivel operațional, decizional sau strategic.

Controlul de gestiune

Companiile sunt în același timp unități de organizare, de coordonare și de control. Controlul de gestiune (eng. management control; fr. contrôle de gestion) este una dintre formele de control al organizațiilor de producție. Controlul de gestiune așa cum a fost definit prima oară de Anthony în 1965 reprezintă ”procesul prin care managerii se asigură că resursele sunt obținute și utilizate cu eficacitate (în raport cu obiectivele) și cu eficiență (în raport cu mijloacele alocate) în scopul atingerii obiectivelor entității”.

Controlul de gestiune reprezintă un proces aplicat într-o organizație pentru a asigura coerență și eficacitate continuă a utilizării resurselor și energiilor în vederea atingerii obiectivelor respectivei organizații (Ionașcu, Filip, & Mihai, 2003). Deoarece mediul economic și cel de gestiune sunt în continuă dezvoltare, trebuie precizate două forme ale controlului de gestiune: clasică și modernă (Weber & Schäffer, 2011).

Controlul de gestiune clasic presupune o măsurare cantitativă a abaterilor între realizări și previziuni pentru a penaliza executanții. Acest control de gestiune se dezvoltă încă din anii '30 și introduce conceptele de: cheltuieli directe/indirecte, variabile/fixe, stratificarea costului pe etape tehnice, analiza și calculul abaterilor. Instrumentele de gestiune preferate sunt costurile și bugetele care, în contextul dezvoltării teoriilor organizaționale, au adoptat noi dimensiuni. Controlul de gestiune evoluează treptat de la conformitate cu regulile la eficacitate, sursă de consiliere și de responsabilizare (Weber & Schäffer, 2011). După cel de-al doilea război mondial, controlul de gestiune a reprezentat un sistem de informare pentru măsurarea performanței, delegarea puterii și pentru responsabilizarea celor implicați în procesele decizionale.

În acest model, controlul de gestiune acționează prin ajustări succesive (model cibernetic), comparând previziunile cu realizările și determinând luarea de măsuri corective. Managerul este responsabil să definească sau să redefină direcția organizației pe baza constatărilor.

Sistemul de control de gestiune clasic se bazează pe principii ca responsabilitate, controlabilitate și imputabilitate, fără a fi capabile să vadă imaginea de ansamblu a organizației, fiind mai degrabă un factor de rigiditate orientat spre sancționare, având o tendință de a pierde esența cauzelor și efectelor. Există predispoziția de a asocia controlul de gestiune cu verificarea care conduce în urma neregulilor identificate la sancțiune, ceea ce limitează în practică scopul acestui concept.

Controlul de gestiune modern se fixează pe repere care au la bază indicatori de performanță de calcul economic pentru decidenți. Noile tipuri de control implică o interconexiune între mai multe nivele de analiză:

- organizațional – adaptare la modificările apărute;
- eficiența economică – integrarea noilor standarde de performanță;
- reprezentări – suport pentru management în cadrul procesului decizional.

Controlul de gestiune începe a fi perceput ca o modelare a comportamentelor economice, care, dincolo de utilitatea cifrelor, este în legătură directă cu o structură socială căreia dorește să-i impregneze o orientare economică.

Henri Bouquin găsește un numitor comun în definirea controlului de gestiune începând de la Anthony și până la Simons: controlul de gestiune este garantul logicii economice coerent cu strategia, asigurând realizarea proceselor de ansamblu (Bouquin H. , 1998).

În cadrul unui mediu în care incertitudinea poate fi redusă, instrumentele de gestiune au în special un rol de informare iar în mediul unde certitudinea este greu sau imposibil de redus ele au rol de influențare a comportamentelor.

Se poate afirma că controlul de gestiune încearcă să realizeze simultan modelarea consumului de resurse, orientarea comportamentelor și cuplarea strategiei cu operaționalul, îmbunătățind gestiunea unei organizații. Controlul de gestiune nu reprezintă doar controlul bugetar dar nici totalitatea controlului organizațional.

Ca organizator la nivelul întreprinderii, controlorul de gestiune trebuie să își asume o funcție de comunicare și consultanță punând în practică soluții care să faciliteze fluxul de informații, dar nu trebuie să neglijeze aspectele legate de fiabilitatea informației pe care o gestionează.

Pentru îndeplinirea sarcinii de fiabilizare a informațiilor vehiculate și utilizate în organizație, controlul de gestiune are în atenția sa instrumentele controlului intern. După autorul Renard (1997) controlul intern nu reprezintă o funcție, ci un ansamblu de dispoziții/o stare de fapt, și de aceea nu se poate spune că reprezintă «Serviciul de Control Intern» pentru că ar fi o contradicție. Desigur, într-o organizație există persoane ce au ca sarcină gestionarea chestionarelor, răspunsurilor, asigurarea existenței procedurilor specifice pentru controlul intern. Pentru organizațiile mai mari se pot implementa programe intranet unde fiecare centru de profit își postează procedurile, fișierele necesare pentru suport etc.

În urma unui studiu desfășurat în România de către Dumitrana și Caraiani (2004), s-a constatat din păcate, că meseria de controlor de gestiune nu era prezentă în nomenclatorul meseriilor din România, această activitate fiind prezentă doar în companiile mari din țară (Dumitrana, Glăvan & Dumitru, 2009). Astăzi însă, această meserie se regăsește sub codul COR 241106 și tot mai multe companii românești introduc acest rol în organizația lor. Acest fapt nu poate fi decât îmbucurător, denotând faptul că piața muncii din România se adaptează rapid schimbărilor și încearcă să adopte din bunele practici internaționale.

Controlul intern

Controlul intern cuprinde totalitatea măsurilor de securitate care sprijină activitățile de gestiune și conducere a unei organizații. Scopul utilizării sale este de a asigura protecția patrimoniului, a calității informației contabile, a aplicării instrucțiunilor conducerii și a creșterii performanțelor. Formele sale de manifestare sunt modul de organizare, metodele și procedurile instituite pentru desfășurarea fiecărui tip de activitate; scopul lor este acela de a asigura perenitatea organizației (UCAAPI, 2014). Controlul intern se manifestă sub forma controlului prin proceduri la nivelul operațiilor, care să asigure eficiența execuției operațiilor.

Așadar, controlul intern urmărește gestionarea și organizarea activităților entității într-un mod eficient, care să conducă la atingerea obiectivelor interne stabilite.

Aria de aplicare a unui sistem de control intern nu se limitează doar la aspecte legate de funcționarea serviciului contabil și financiar. Controlul intern vizează două tipuri de măsuri de securitate:

- Măsurile administrative de securitate cuprind: în principal, un plan al organizației și toate procedurile și documentele care vizează procesele de luare a deciziei, în scopul obținerii garanției de autorizare a tranzacției din partea conducerii organizației;
- Măsurile contabile de securitate cuprind: în principal, planul organizației și toate procedurile și documentele care vizează asigurarea protecției activelor și fiabilitatea situațiilor financiare.

Noțiunea de control intern se referă la noțiunile de control administrativ intern, verificare internă și autocontrol.

Controlul intern constă dintr-un proces implementat de management la toate nivelurile organizației și a angajaților, pentru furnizarea unei asigurări cel puțin rezonabile cu privire la îndeplinirea obiectivelor acesteia (UCAAPI, 2014).

Auditul intern

În ceea ce privește legătura dintre audit și formele de control, Burlaud și Simon consideră că „auditul este una dintre formele cele mai populare de control prin regulament de la începutul

anilor '60" (Burlaud & Simon, 1999). În ceea ce privește auditul intern, apariția sa se datorează crizei economice din 1929, din Statele Unite ale Americii, odată cu apariția și dezvoltarea altor instrumente de gestiune. Această funcțiune a apărut ca o încercare de reducere a costurilor organizației cu serviciile de audit extern.

Inițiatorii auditului intern au început exercitarea profesiei lor ca un ajutor pentru auditul extern, sub directa supraveghere și îndrumare a acestuia. După ieșirea din criză, profesioniștii auditului intern deprinseseră deja tehnica de bază și își însușiseră modalitățile de punere în practică, în aceste condiții marile cabinete de audit extern americane au fost nevoite să aprobe utilizarea lor în continuare de către companii, ca angajați permanenți. Ei reușiseră deja să se facă cunoscuți și serviciile lor solicitate și apreciate de către organizații, atât datorită costului lor mai redus, cât și datorită poziției lor în organizație, ca parte integrantă a sistemului, cunoscători în cele mai mici detalii ale acestuia și exponenți ai culturii organizaționale (Weber & Schäffer, 2011).

Auditul intern reprezintă acea variantă a auditului prestată de personalul intern al unei organizații; el reprezintă forma internă de manifestare a „examenului metodologic ce are drept scop determinarea gradului în care activitățile și rezultatele aferente subiectului supus acestui proces satisfac dispozițiile prestabilite, iar aplicarea acestora se face de o manieră eficientă și susceptibilă de a conduce la atingerea obiectivelor (ISO 8402:1994, 1994).

Auditul intern reprezintă un departament al unei organizații care are drept scop examinarea și evaluarea controlului intern în toate domeniile organizației și la toate nivelurile ierarhice, exercitată de o manieră periodică cu scop de a sprijini responsabilii în a gestiona mai bine activitățile desfășurate de aceștia.

Institutul Francez al Auditorilor Consultanți Interni remarcă faptul că auditul intern, reprezintă un proces independent de apreciere a controlului operațiilor din cadrul unei organizații. În viziunea acestui organism, el se află în slujba direcțiunii și reprezintă un control care este utilizat pentru estimarea și evaluarea eficacității celorlalte tipuri de control. Astfel, obiectivul său constă în asistarea conducerii în exercitarea de o manieră eficientă a responsabilităților lor, furnizându-le aprecieri, recomandări și comentarii pertinente cu referință la domeniile analizate. Acesta ajută de asemenea la determinarea gradului de suficiență și de aplicare a controlului contabil, financiar și operațional și la exercitarea unui control eficient la un cost rezonabil. Aceste obiective îl diferențiază și individualizează de celelalte forme de control. Mai mult decât atât, auditorul intern este responsabil de asigurarea calității informației furnizate managementului, având în plus și un rol preventiv.

2.3 Scopul, funcțiile și obiectivele controllingului

Contabilitatea implică contabilitatea internă (contabilitatea de gestiune și costingul) și contabilitatea externă (contabilitatea financiară), în acest context controllingul fiind adeseori identificat cu contabilitatea de gestiune.

În cadrul unei întreprinderi controllingul se împarte în sistemul de conducere și sistemul de execuție. Funcția de controlling propriu-zisă se află în interiorul sistemului de conducere care are rolul de a conduce și configura acțiunile altor persoane. Principalele sarcini ale conducerii sunt planificarea și controlul, care necesită o atenție specială din cauza complexității lor.

Conform Jung (2007), între funcțiile principale ale controllingului se pot defini următoarele, independent de mărimea întreprinderii și de diferitele tipuri de sectoare de controlling:

- Funcția de investigare și documentare

- Funcția de planificare, prognoză și consultanță
- Funcția de reglementare și conducere
- Funcția de control (Jung, 2007).

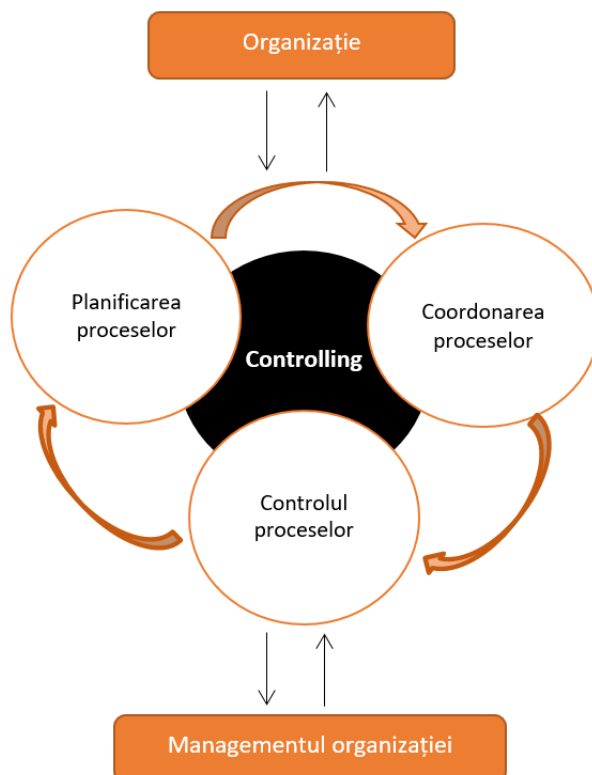


Figura 2.3. Importanța și rolul controlllingului în organizație

Așadar, funcția de controlling cuprinde următoarele elemente componente: obiective, sarcini, concepte, sisteme, aplicații și instanțe.

- obiectivele de controlling reprezintă acele ținte care fac referire pe de o parte, la eficiența companiei măsurată prin diferiți indicatori economici dintre care cei mai importanți sunt profitul, profitabilitatea și productivitatea, iar pe de altă parte, lichiditatea. Prin urmare, controllingul pornește de la însăși misiunea și obiectivele generale și specifice ale organizației care stau la baza planificării și proiectării sistemelor de controlling;
- sarcinile de controlling sunt acele sarcini pe care trebuie să le îndeplinească departamentul de controlling pentru a îndeplini obiectivele de controlling, spre exemplu colectarea și prelucrarea informațiilor, analiza datelor primare și secundare, evaluarea activităților realizate de toate departamentele organizației;
- conceptele de controlling sunt definite în primul rând pe baza diviziunii funcțiilor organizației în procurarea resurselor, producție/prestare de servicii, vânzări, logistică, și în al doilea rând pe baza categoriilor de informații pe care controllingul le utilizează: date cu privire la încasări și plăți, costuri și performanță, venituri și cheltuieli, active și capitaluri, iar în al treilea rând, pe baza factorului timp (pe termen scurt, mediu și lung). Astfel, principalele concepte ale controlllingului sunt: informația și decizia, care sunt coroborate la planurile de venituri din vânzări, planurile de costuri și planurile de profit;
- sistemele de controlling au la bază parametrii normali de funcționare ai unei organizații (sau a unei sucursale sau unități operative a acesteia) și cuprind scenarii și analize ale deviațiilor înregistrate de aceasta;
- aplicațiile de controlling cuprind instrumentele, metodele și tehnicile de controlling și sistemele de tehnologia informației care pot fi utilizate pentru planificarea costurilor, analiza deviațiilor, planificarea rezultatelor precum și analize specifice centrate pe costuri;

- instanțele de control reprezintă unitățile organizaționale care realizează sarcinile de controlling și pot fi constituite din mai multe departamente, în funcție de mărimea organizației. Această instanță are ca atribuții principale colectarea informațiilor precum și planificarea, controlul și realizarea principalelor activități suport pentru managementul superior al companiei, prin urmare aceste instituții sunt direct subordonate acestuia.

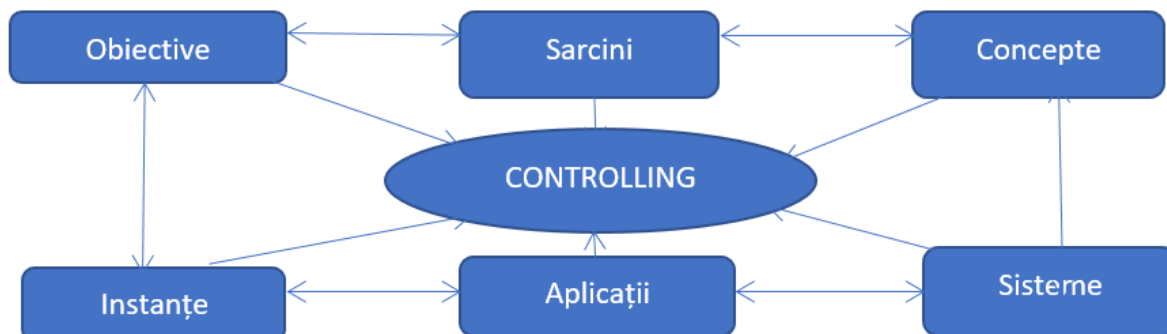


Figura 2.4. Funcția de controlling a organizației

Așadar în această lucrare controllingul se definește ca o funcție suport în planificarea, coordonarea și controlul rezultatelor economice ale organizației, principalul obiectiv al controllingului fiind dezvoltarea unui sistem eficient de asistență al managementului care decide legat de întreaga activitate a entității. Instrumentul cel mai important al controllingului este informația care poate fi în cadrul funcției de controlling de două feluri:

- Informații interne, din care cele mai importante sunt informațiile contabile (care sunt informații cantitative) culese din mediul intern al organizației și organizate funcțional pe domenii: contabilitate financiară, contabilitatea costurilor, contabilitatea profiturilor, contabilitatea veniturilor și cheltuielilor, contabilitatea capitalurilor proprii, activelor și datoriilor, contabilitatea producției și stocurilor;
- Informații externe care sunt în general date secundare și terțiare din mediul extern în care organizația funcționează și care pot fi foarte ușor analizate folosind Analiza PEST, a factorilor din mediul extern ce influențează organizația (factori politici-legislativi, factori economici, factori tehnologici și factori socio-culturali).

Mai mult, se consideră că principalul obiectiv al controllingului este analiza deviațiilor de la obiectivele generale și specifice stabilite și implementate de managementul organizației, sprijinind managementul prin colectarea și analiza informațiilor necesare pentru a elabora și implementa strategiile funcționale și operaționale ale organizației, prin coordonarea, monitorizarea activităților și prin controlul modului cum se realizează acestea. Prin urmare, principalul obiectiv al activității de controlling este îmbunătățirea calității deciziilor luate de management la nivel funcțional și general al organizației.

În concluzie, se poate afirma că activitatea de controlling reprezintă un instrument de conducere multifuncțional care susține procesele de decizie și conducere din cadrul întreprinderii prin elaborarea și procesarea informațiilor, în vederea atingerii scopului propus.

ABORDĂRI ȘI ASPECTE SPECIFICE PRIVIND CONTROLLINGUL

3.1 Instrumente utilizate în procesul de controlling

Controllingul operează cu trei categorii de instrumente:

1. Calculul costurilor ce revine în principal contabilității de gestiune, un sistem informațional contabil ce are ca obiectiv să ofere sprijin managementului privind relațiile dintre resursele alocate și consumurile efective;
2. Elaborarea bugetelor;
3. Indicatorii de performanță.

Întreprinderile mari utilizează controllingul pentru a defini criterii și pentru a dezvolta indicatorii care să permită managementului să urmărească evoluția organizației din prisma modului de îndeplinire a obiectivelor strategice (cele pe un orizont de timp mai mare de 5 ani). Acești indicatori sunt observați fie la nivelul întregii organizații, fie pe centre de profit sau centre funcționale, alegerea indicatorilor reprezentativi pentru a fi corelați fiind responsabilitatea controllingului. Astfel, informațiile contabile, metodele și tehnicile de analiză a acestora sunt utilizate prin intermediul unor modele de decizie: tabloul de bord, analiza drumului critic, metoda costurilor variabile, bugetele, analiza marginală, analiza pragului de rentabilitate.

Shank și Govindarajan citați în (Bouquin H. , 2000) prezintă importanța instrumentelor de pilotaj în implementarea strategiei pe care o adoptă organizația, existând diferențe importante în gestiunea costurilor și sistemele de controlling în funcție de strategia adoptată de organizație, strategiile folosind modelul elaborat de Porter (1985).

Tabelul 3.1. Corelația dintre tipurile de strategii utilizate în organizații și gradul de importanță a instrumentelor de controlling

Elemente	Strategia de diferențiere	Strategia de lider prin costuri
Rolul costurilor standard în urmărirea și măsurarea performanțelor	Nu foarte important	Foarte important
Importanța unor concepte cum ar fi bugetul flexibil pentru controllingul costurilor de producție	Medie spre mică	Mare spre foarte mare
Importanța respectării bugetului	Media spre mică	Mare spre foarte mare
Importanța analizei costurilor de desfacere	Critică pentru succes	Adesea, fără o analiză formală
Importanța costului produsului pentru fixarea prețului de vânzare	mică	mare
Importanța analizei costurilor concurenților	mică	mare

Sursa: (Porter, *Competitive Advantage: Creating and Sustaining Superior Performance*, 1985)

Prin urmare, se observă că rolul controllingului este tot mai mare în faptul că contextul strategic al gestiunii este abordat din prisma strategiilor organizației care sunt puse în practică prin intermediul unor informații contabile cât mai precise și corecte.

În funcție de această diferențiere organizațiile se pot împărți astfel:

- Întreprinderile care optează pentru strategii de diferențiere tind să acorde o importanță foarte mare inovării și cercetării-dezvoltării, contextul de implementare a strategiilor fiind mai incert;
- Întreprinderile care optează pentru strategii de lider prin costuri tind să minimizeze costurile de stocare prin fabricarea unei game restrânse de produse și să producă produse mai puțin complexe care să aibă prețuri de vânzare mai mici comparativ cu ale concurenților aflați pe piață.

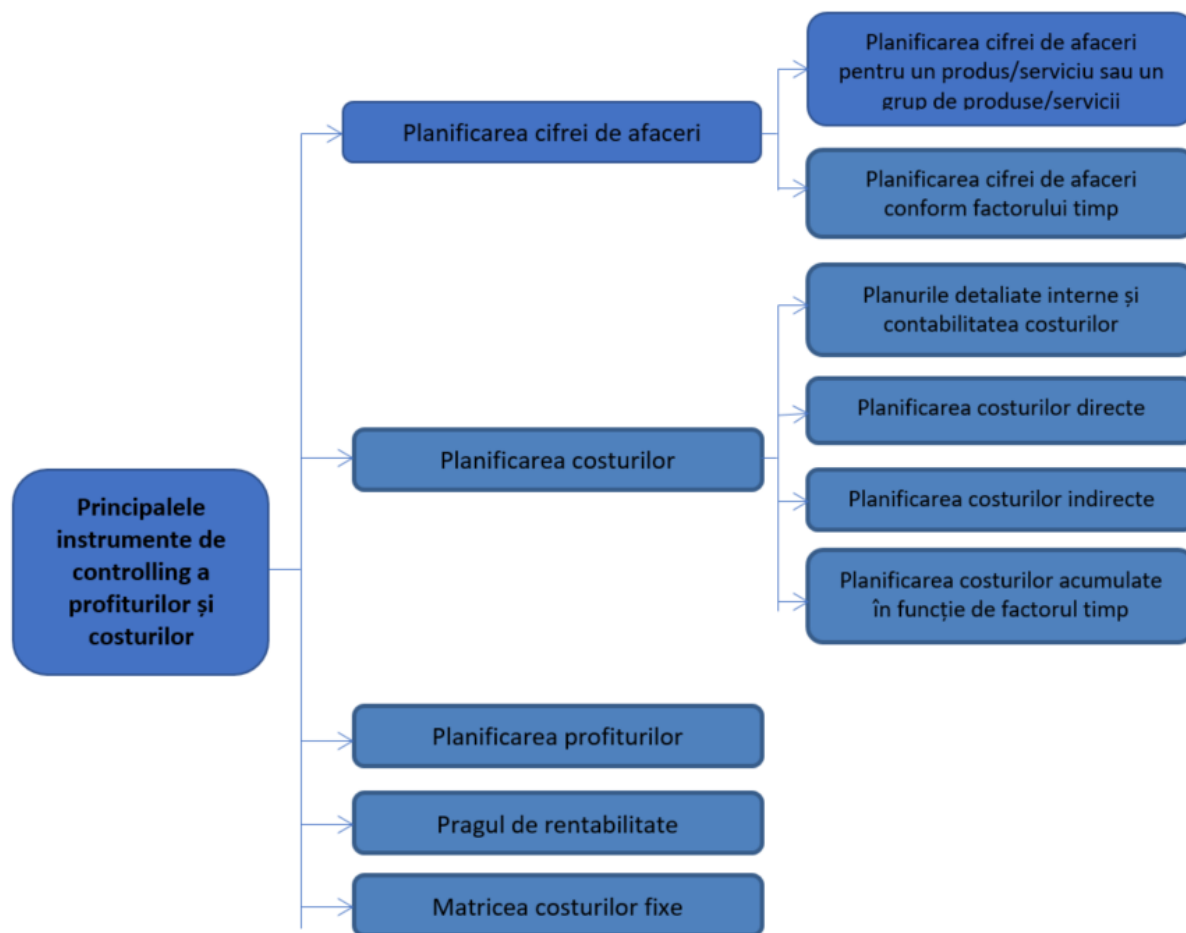


Figura 3.2. **Principalele instrumente de controlling.** Sursa: Reichmann, 1996

Pentru sprijinul activității controllerului, este esențială utilizarea unor instrumente adecvate într-un mod corect. Principalele instrumente de controlling, conform Reichmann sunt prezentate în Figura 3.2. și descrise după cum urmează (Reichmann, 1996).

3.1.1 Planificarea cifrei de afaceri

La nivel microeconomic, previziuni cu privire la cantitățile ce vor fi vândute și la prețurile de vânzare pe baza cifrelor înregistrate anterior și pe baza analizei amenințărilor și oportunităților generate de mediul extern al organizației și analiza duratei de viață a produsului/serviciului sau grupului de produse/servicii care generează previziuni referitoare la costurile viitoare de cercetare-dezvoltare și cele pentru inovare. La nivel macroeconomic, deviațiile industriei în care activează organizația de la tendințele generale de dezvoltare a economiei, identificarea tendințelor de sezonalitate ce influențează previziunile cu privire la cifra de afaceri.

1. Planificarea cifrei de afaceri pentru un produs/serviciu sau un grup de produse/servicii se realizează prin intermediul selecției factorilor care influențează cifra de afaceri prin analiza corelației:
 - determinarea cifrelor importante în corelație cu performanța realizată, ramura și piața. În general, sunt utilizate programe informatice și statistice pentru a realiza aceste corelații și sunt identificați cei mai importanți factori care influențează cifra de afaceri și gradul lor de influență, dar fără a putea face previziuni cu privire la riscurile ce pot apărea și fără a putea estima costul acestor riscuri;

- determinarea interdependențelor din punct de vedere al timpului dintre cifra de afaceri și factorii ce o influențează, în cadrul analizei de corelație, care evidențiază influențele unor factori în același timp sau în momente diferite de timp, în general succesive. Prin urmare, se generează coeficienții de corelație între variabilele independente (factorii de influență) și variabila dependentă (cifra de afaceri) în anumite momente t. Pe baza acestei analize, se poate mult mai ușor prognoza cifra de afaceri viitoare, în acest fel, controlllingul având un rol determinant de a oferi managementului unele informații mult mai pertinente. Dintre variabilele independente, amintim: rata dobânzii, șomajul, stocurile, comportamentul clienților cu privire la plăți, eficiența costurilor, cheltuielile cu publicitatea, poziția pe piață etc;
- analiza interdependențelor funcționale dintre cifra de afaceri și factorii ce determină cifra de afaceri: pentru o previziune mai precisă a cifrei de afaceri, controlllingul determină interdependențele dintre cifra de afaceri și factorii care o influențează cu ajutorul analizei de regresie prin care se observă regularitatea existentă, asumându-se că regularitățile care au fost valabile pentru perioadele anterioare vor fi valabile și pentru perioadele viitoare;
- derivarea cifrei de afaceri previzionate: prin funcția de regresie, utilizându-se serii de timp ale cifrelor de afaceri și ale factorilor de influență, se calculează interdependențele separat, între fiecare factor și cifra de afaceri, urmând ca ulterior să se obțină o valoare multi-criterială ca media aritmetică a prognozelor realizate pentru fiecare factor în mod individual. Pe măsură ce se înregistrează date noi (care sunt diferite de valorile așteptate), prognozele cifrei de afaceri se recalculează, făcând ca controlllingul să ofere managementului organizației date mult mai certe cu privire la viitoarele decizii;
- determinarea deviațiilor medii ale previziunii face analiza cifrei de afaceri conform influenței pe care anumiți factori care nu au caracter cantitativ o au asupra cifrei de afaceri, și anume: reputația organizației, calitatea produselor/serviciilor, calitatea managementului organizației în cadrul procesului de previziune. Se determină media cifrei de afaceri prezente și a cifrei de afaceri previzionate pentru perioada de timp pentru care s-au realizat corelația și regresia, exprimată în procent din cifra de afaceri previzionată, care arată cu cât la sută cifra de afaceri prezentă diferă de cea previzionată în conformitate cu linia de regresie (considerată ideală).

2. Planificarea cifrei de afaceri conform factorului timp în cadrul procesului de previziune sau estimare reprezintă un instrument de condensare a informației contabile în funcție de produse/servicii sau grupe de produse/servicii. Perioadele de timp pentru care se previzionează informațiile pot fi lunare, trimestriale sau anuale, formulele de calcul fiind foarte simple, estimările fiind procentuale, ceea ce oferă simplitate și acuratețe controlllingului:

$$\frac{\text{cifra de afaceri a produsului A}}{\text{cifra de afaceri totală}} * 100$$

$$\frac{\text{cifra de afaceri realizată de la clientul A}}{\text{cifra de afaceri totală}} * 100$$

$$\frac{\text{valoarea bănească a stocurilor comandate}}{\text{cifra de afaceri a produsului A}} * 100$$

$$\frac{\text{valoarea bănească a stocurilor comandate}}{\text{cifra de afaceri realizată de la produsul A}} * 100$$

$$\frac{\text{deviația cifrei de afaceri}}{\text{cifra de afaceri planificată}} * 100, \text{ unde deviația cifrei de afaceri se calculează.}$$

3.1.2 Planificarea costurilor

Costurile sunt determinate în funcție de cantitatea previzionată a producției care rezultă în urma previziunii cifrei de afaceri și acest proces constă în estimarea a trei tipuri de costuri: costurile variabile de referință pe baza ieșirilor, costul forței de muncă pe baza numărului de angajați și costurile privind contractele (de leasing, de închiriere, de cercetare-dezvoltare, licențele și brevetele), clădirile și

utilitățile. Instrumentele de planificare a costurilor sunt, în general, foarte utile atunci când obiectivul procesului de controllling este stabilirea legăturilor între îndeplinirea obiectivelor operaționale și obiectivelor strategice ale organizației, pentru luarea deciziilor pe termen lung urmărindu-se determinarea deviațiilor costurilor pe perioade scurte de timp în funcție de sezonabilitatea producției și vânzărilor.

1. Instrumentele planificării costurilor relevante în luarea deciziilor cuprind informațiile generate prin intermediul planurilor detaliate interne prin intermediul cărora se evidențiază valorile specifice ale factorilor ce influențează costurile individuale, prin intermediul sistemului de contabilitate a costurilor care reprezintă un instrument pentru prelucrarea informațiilor cu privire la planificarea și controlul costurilor.
2. Planificarea costurilor directe: costurile prime reprezintă costurile ce pot fi afiliate performanței interne a organizației care se cuantifică prin intermediul produselor finite și semi-fabricate, activele construite în regie proprie, indicatorii economici relevanți ai organizației. Dintre aceste costuri prime, trebuie amintite: costurile materiilor prime și materialelor (determinate pe baza cantităților de consum, pierderilor și deșeurilor planificate și realizate), costurile cu salariile personalului direct productiv (determinate pe baza fișelor de pontaj), costurile generate de vânzările directe (pentru cercetare-dezvoltare, pentru licențe sau pentru anumite utilaje necesare fabricării unui anumit produs, pentru ambalare, pentru comisioanele plătite agenților de vânzare, pentru transport), costurile generate de producție, costuri care trebuie planificate separat pe unități de costuri.
3. Planificarea costurilor indirecte: acestea sunt costurile care sunt alocate zonelor interne și sunt planificate ca și costuri ale centrelor de costuri, realizând împărțirea pe centre de costuri a organizației. Controlllingul trebuie să determine tipul de cost (salariile personalului auxiliar, taxele sociale, alte costuri cu personalul, costul combustibilului și materialelor auxiliare, costurile cu energia electrică, costul cu echipamentele, costurile cu reparațiile și mentenanța, taxele și impozitele, amenzile, chiriile etc.), caracteristicile costului și valoarea de referință planificată a costului, cu precădere datorită capacității constante individuale a fiecărui centru de costuri. Prin urmare, este necesar să se stabilească relația funcțională dintre toate tipurile de costuri și factorii care determină costuri.
4. Planul de costuri acumulate dependente de factorul timp reprezintă o prezentare pe scurt a celor mai importante costuri ale organizației și trebuie calculat pentru fiecare lună și pentru fiecare exercițiu financiar astfel încât, prin intermediul informațiilor oferite de controllling, managementul să poată avea situația costurilor în orice moment de timp, realizându-se și defalcarea pe costuri directe și indirecte pe bază de procente.

3.1.3 Planificarea profitului

Planificarea profitului ca instrument de controllling permite în orice moment de timp să se analizeze situația organizației și anume, gradul în care veniturile obținute pot să acopere costurile acumulate într-o perioadă de timp dată. Așadar, trebuie realizat un plan de analiză a profitului care să cuprindă cifra de afaceri și costurile, iar în conformitate cu structura costurilor din perspectiva controlllingului, se determină marja brută în funcție de diferite tipuri de costuri: cu privire la costurile directe (cifra de afaceri – costurile directe), cu privire la costurile directe și costurile generate de personal (cifra de afaceri – costurile directe – costurile cu personalul) sau rezultatul exercițiului financiar (cifra de afaceri – costurile directe – costurile cu personalul – alte costuri fixe). În această situație, care poate fi destul de incertă, structurile de costuri sunt separate pe produse/servicii, grupe de produse/servicii sau pe grupe de clienți, avându-se în vedere analiza marjelor brute de profit pe diferite centre de costuri.

3.1.4 Analiza pragului de rentabilitate

Analiza pragului de rentabilitate ca instrument de planificare în controlling permite managementului luarea celor mai bune decizii în situațiile de incertitudine și risc, atunci când există fluctuații ale capacității de producție, ale personalului și ale vânzărilor. Acest instrument face posibilă prezentarea efectelor schimbărilor intervenite în prețurile de vânzare și cantitățile vândute, pe de o parte, și în cifrele previzionate, precum profitul, pe de altă parte.

Astfel, prin determinarea pragului de rentabilitate, se analizează veniturile și cantitatea de produse/servicii vândută pentru care costurile fixe totale sunt acoperite în totalitate, identificându-se momentul de timp începând cu care se realizează profit. Prin simplitatea acestui instrument, controlllingul poate evidenția anumite schimbări în cadrul organizației în diferite situații, cum ar fi prin creșterea prețurilor propriilor produse/servicii, prin creșterea prețurilor materiilor prime, prin creșterea costurilor cu tehnologia etc. și de asemenea, poate calcula în ce măsură trebuie reduse costurile directe și indirecte în cazul în care apare o situație de scădere a vânzărilor astfel încât compania să nu înregistreze pierderi.

3.1.5 Matricea costurilor fixe

Matricea costurilor fixe reprezintă un instrument de controlling care implică faptul că deciziile luate pe baza planurilor parțiale individuale sunt combinate cu planul intern de realizare a profitului în conformitate cu marjele de contribuție privind profitul companiei identificând astfel costurile și veniturile ce urmează a fi realizate conform activităților planificate (Reichmann, 1996). Veniturile sunt observate cu ajutorul diferitelor planuri de realizare a cifrei de afaceri pentru diferite produse/servicii sau grupe de produse/servicii, iar în cadrul fiecărui asemenea plan, sunt observate și determinate costurile în conformitate cu ieșirile planificate.

Prin urmare, cu ajutorul acestui instrument, se realizează managementul costurilor fixe atât în ceea ce privește structura lor faptică cât și în ceea ce privește structura lor în timp, sub influența a diferiți factori: bunurile pentru care s-au realizat investiții de natura activelor companiei (mașini, echipamente), chirii, leasing, reparații, mentenanță, alimentarea cu energie electrică, asigurările, contractele de consultanță, a căror durată de viață este în general, cunoscută din momentul achiziției și al căror consum este dependent de durata de utilizare în timp.

3.2 Controlul constant al profiturilor și al eficienței economice

Profitul se poate defini ca diferența dintre încasările totale și cheltuielile totale. Controllingul costurilor se referă la gestiunea și controlul factorilor care modifică sau afectează bugetul (Owens, Burke, Krynovich, & Mance, 2007). Acesta îndeplinește funcțiunea prin care managementul organizației se asigură de faptul că resursele sunt utilizate cu eficiență și eficacitate, coroborat cu bugetul și obiectivele stabilite ale organizației.

Costurile și posibilitățile financiare trebuie adaptate la condițiile economice aflate în permanentă schimbare. Controlul constant al cifrei de afaceri și al veniturilor generate pe produse/servicii sau grupe de produse/servicii pe clienți, zone de vânzare/prestare, departamente ale companiei și nu în ultimul rând generat de toată organizația este foarte important. Mai mult, o metodă foarte eficientă de gestionare a bugetelor și costurilor o reprezintă înființarea unor centre de costuri în funcție de locații, produs/serviciu sau grupă de produse/servicii, după departamente sau alte funcții organizatorice.

Principalul obiectiv al acestor centre de costuri este controlul activităților generatoare de venituri realizat prin intermediul deviațiilor costurilor cu privire la prețurile de producție, înregistrarea cheltuielilor care contribuie direct și indirect în procesul de producție, identificarea angajaților direct productivi sau a pierderilor înregistrate în consumul de materie primă și utilități și la costurile riscurilor asociate afacerii.

Din punctul de vedere al autorului prezentei lucrări, contabilitatea costurilor trebuie să fie privită ca o parte a sistemului de management al informațiilor din organizație, scopul acesteia fiind oferirea de informații pentru luarea deciziilor. Astfel, controllingul determină activitățile contabilității costurilor sistematic, în funcție de succesivitatea fazelor procesului de luare a deciziei, conform Reichmann (1996) astfel: faza de simulare (a alternativelor decizionale), faza de identificare (identificarea consecințelor cu privire la costuri pe care le au deciziile), faza de selecție (determinarea costurilor pe baza standardelor stabilite) și faza de control (permite analize diferite ale rezultatelor preconizate și realizate) (Reichmann, 1996).

Sistemul costurilor totale, cadrul de bază al planificării costurilor în cadrul sistemului de controlling, utilizează informațiile generate prin înregistrarea documentelor contabile ce atestă plățile pe parcursul unei perioade definite de timp. Se poate întâmpla ca alocarea costurilor să se realizeze prin decizii arbitrare ce nu întodeauna au o justificare obiectivă, cum ar fi spre exemplu costurile indirecte generate de motivarea sau pregătirea personalului, ceea ce ar putea duce la eronarea întregii structuri de costuri a companiei. Din acest motiv, sistemul total al costurilor cuprinde, conform principalului scop al controllinguului, un sistem închis de contabilitate a costurilor directe și un sistem deschis de contabilitate a costurilor indirecte. Costurile directe reprezintă cheltuielile care conectează o companie și costul unui obiect specific. Aceste costuri sunt descrise ca fiind ceea ce trebuie plătit pentru obiectul cumpărat. Aici sunt incluse criterii precum software, echipament, materiale brute și efort. Majoritatea costurilor directe se constituie din materialele directe, adică cele folosite pentru crearea unui produs, și efortul.

Trebuie realizată o distincție între conceptul de cost și conceptul de cheltuială. Cheltuiala se definește, conform Evian (1947), ca valoarea bunurilor care au fost consumate sau pierdute pentru contul întreprinderilor, fie din exploatarea întreprinderii, fie în afara acesteia, pe când costurile reprezintă valorile de care trebuie să ținem seama la calculația costurilor proprii a bunurilor consumate în exploatare pentru obținerea unui produs (Evian, 1947). Dacă delimitarea cheltuielilor se face în cheltuieli directe versus cheltuieli indirecte, respectiv cheltuieli variabile și cheltuieli fixe, costurile se împart pe categorii de costuri, mai precis definite ca două sau mai multe elemente de costuri, indiferent de locul unde se consumă și care le este destinația, înrudite prin natura lor, grupele de costuri fiind formate din două sau mai multe categorii de costuri care au însușiri sau note caracteristice comune.

3.3 Profesia de controller

Controllerul are în responsabilitatea sa sistemele de contabilitate și control, inițiative de leadership în alocarea responsabilităților de control și în identificarea riscului de control, inițiative de îmbunătățire și cererea sprijinului necesar din partea managementului, precum și comunicarea rezultatelor și a progresului tuturor părților interesate (Larson, 2011).

Conform Jung (2007), controllerul se preocupă de existența unui instrumentar științific care prin planificare sistematică și controlul asociat acesteia, ajută la atingerea obiectivelor stabilite ale întreprinderii (Jung, 2007). Cu scopul de a sprijini managementul în luarea deciziilor, controllerul trebuie să fie capabil să aprecieze consecințele economice ale deciziilor privind condițiile de exploatare ale întreprinderii, astfel subliniind dimensiunea economică și managerială a sistemului informațional contabil.

În altă concepție, controllerul trebuie să depășească pozițiile de colector de date, de raportor financiar, de analist al datelor și de sprijin pentru luarea deciziilor pentru a trece la cea de partener al afacerii. Controllerii de la nivelul managementului de top tind să devină membrii a celor mai importante

grupuri decizionale, care se pronunță legat de aspectele organizaționale, operaționale și strategice (Sorensen, 2009).

Controllerii au un rol de parteneri de afaceri pentru manageri, cu care trebuie să coopereze strâns în toate ariile lor de acțiune, nelimitându-se doar la un tip de activitate. Activitatea lor nu este restrânsă doar la furnizarea unor cifre, ci merge mai departe spre o formă de sprijin și consultanță în ceea ce privește strategia, organizarea, cultura organizațională, dar mai ales motivarea și recompensarea angajaților (ICV & IGC, 2012). Ei pot fi văzuți ca o conștiință a managerilor, căutând să îi ajute pe aceștia să ia decizii obiective și raționale, bazate pe date și analize și nu pe opinii subiective.

Dintre atribuțiile unui controller, se prezintă următoarele:

- analiza tranzacțiilor deja efectuate;
- planificarea prin calcul utilizând metodele contabile;
- corelarea datelor contabile și evaluarea acestora;
- evaluarea monetară ca activitate de constituire a planului;
- furnizarea cifrelor în vederea întocmirii bugetului;
- realizarea rapoartelor rezultate în urma analizei neconformităților din cadrul procesului de control;
- întocmirea din punct de vedere conceptual a unei planificări orientate spre rezultate;
- sprijinirea procesului managerial de planificare și control;
- realizarea rapoartelor și asigurarea siguranței patrimoniului;
- implicarea în conducerea strategică a întreprinderii, prin urmare se situează destul de sus pe scara ierarhică a top managementului (tendința cea mai nou dezvoltată după cum s-a menționat anterior).

Astfel, controlleri sunt răspunzători de:

- transparența strategiilor, rezultatelor și proceselor de management;
- eficientizarea procesului de management și creșterea rentabilității organizației;
- coordonarea obiectivelor specifice derivate din obiectivele generale și a bugetelor operaționale pe baza cărora se realizează procesul de planificare a activității viitoare;
- modelarea procesului de management strategic al organizației astfel încât fiecare departament să-și îndeplinească obiectivele;
- realizarea rapoartelor și oferirea datelor și informațiilor necesare departamentelor la nivel individual sau a managementului la nivel central;
- organizarea și asigurarea bunei funcționări a sistemelor de controllling.

Într-un studiu realizat de Ruda & Dackiw, se analizează rolul unui controller în întreprinderile mici și mijlocii, care potrivit autorilor prezintă similarități cu rolul dintr-o companie mare. Totuși se observă diferențe majore în ceea ce privesc sarcinile și structura diviziei de controllling într-un IMM. Controllerul preia următoarele roluri atât într-o companie mare cât și într-un IMM: consultant, agent de schimbare, furnizor de servicii, controlor, forță de conducere, dintre care rolul de furnizor de servicii este dominant în IMM-uri. Însă, în companiile mici și mijlocii nu se realizează o distincție foarte clară între rolurile atribuite unui controller, acestea confundându-se deseori cu rolul managerului (Ruda & Dackiw, 2013).

3.3.1 Funcțiile controllerului

Funcțiunile controllerului sunt de trei tipuri, prezentate în Figura 3.3. de mai jos astfel:

- planificarea și controlul implică prin intermediul analizei situaționale derivarea unor planuri și verificarea modului de implementare a lor precum și verificarea respectării acestora. De asemenea, controllerii au sarcina de a asigura transparență economică față de manageri, prin

urmare informațiile colectate, prelucrate și furnizate de aceștia constituie baza pe care managerii fixează obiective și sarcini.

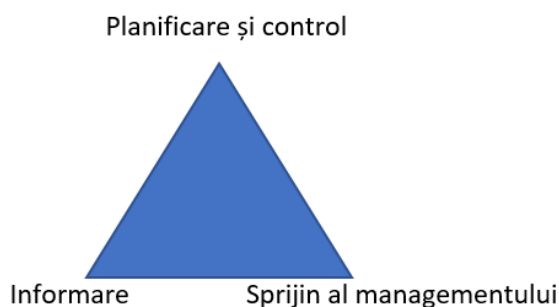


Figura 3.3. Funcțiile controllerului

Mai mult, în funcție de cele trei tipuri de situații generate de mediul extern al organizațiilor, atribuțiile și sarcinile controllerilor se împart în trei categorii, astfel:

- a. În condiții de *certitudine*:
 - culegerea și înregistrarea datelor, managementul informațiilor și sinteza informațiilor pentru a fi pregătite în vederea unor analize viitoare;
 - determinarea cu exactitate a costurilor de consum și resurse umane și a influenței acestora asupra realizării profitului de către organizație.
- b. în condiții de *risc*:
 - analiza riscurilor și a probabilităților de apariție a acestora;
 - elaborarea alternativelor decizionale și a scenariilor de implementare a deciziilor;
 - culegerea de informații cu privire la consecințele potențiale ale deciziilor luate.
- c. în condiții de *incertitudine*:
 - înregistrarea problemei;
 - evaluarea problemei și cercetarea contextului de analiză;
 - procurarea informațiilor necesare de la departamentele specifice;
 - formularea deciziei și implementarea acesteia;
 - controlul procesului (comparație între rezultatele așteptate și rezultatele obținute).

Într-un mediu economic aflat în schimbare, caracterizat de dinamicitate, instabilitate și complexitate, rolul unui controller se modifică, adaptându-se nevoilor organizației. Acestuia i se cere să aducă valoare organizației, astfel că el îndeplinește simultan patru roluri diferite (E&Y, 2008):

- *Comentator*:
 - responsabil de înțelegerea și explicarea datelor numerice;
 - responsabil pentru sintetizarea situației afacerii în cifre;
 - responsabil pentru analiza variațiilor;
 - responsabil de raportarea către management.
- *Partener de afaceri*:
 - orientat spre crearea valorii;
 - rol de consultant și integrator al îmbunătățirilor;
 - responsabil pentru furnizarea de opinii relevante și provocări factorilor decizionali.
- *Arbitru*:
 - orientat spre contabilitatea financiară;
 - înțelegerea tranzacțiilor;
 - responsabil pentru reconcilierea bilanțelor;
 - responsabil pentru realizarea bilanțului contabil.
- *Custode*:

- orientat spre conducere;
- conlucrare cu partenerii pentru asigurarea conformității și a controlului;
- responsabil pentru gestiunea bunurilor (E&Y, 2008);

În concluzie, atribuțiile și sarcinile controllerului cresc ca și importanță odată cu creșterea gradului de descentralizare a organizațiilor și cu dimensiunea acestora. Dacă în întreprinderile de dimensiuni mici, sarcinile de controlling revin aceluiași persoane care se ocupă și de management, în întreprinderile de dimensiuni mijlocii, controllingul este realizat de unități sau departamente speciale subordonate direct managementului sau aparținând departamentului de contabilitate, pe când în organizațiile de dimensiuni mari, controllingul reprezintă o unitate independentă, al cărei manager este de multe ori membru în echipa de conducere a organizației. În cazul în care managementul are atribuții de controlling, adică în organizațiile centralizate, trebuie subliniat faptul că în luarea deciziilor pot apărea elemente de ineficiență și subiectivism.

Mai mult, trebuie evitată tendința managerilor din domeniul contabilității de a cădea în capcana preocupării preponderente pentru reducerea costurilor, în detrimentul implementării strategiei și a inovației. La nivel strategic, inovarea produselor și dezvoltarea relației cu clienții este critică, evaluarea economică reprezentând doar un subordonat.

3.3.2 Sarcinile controllerului

Planificarea reprezintă un element esențial al conducerii întreprinderii. Activitățile de conducere sunt realizate de oameni și afectează alți oameni. Prin urmare, planificarea nu trebuie văzută doar ca având o funcție de configurare a viitorului, ci și din perspectiva relațiilor interumane. Acestea se pot dovedi importante în practica controllingului din următoarele perspective:

- Evaluarea motivațiilor umane, cât de puternice sunt acestea și în ce situații se manifestă. De regulă, oamenii sunt reticenți la schimbare, și chiar dacă managerul ia decizii care presupun schimbări, angajații pot să nu fie deschiși pentru aceasta.
- Căutarea evitării și aplanării conflictelor între angajați, pentru a contracara pericolul apariției unor deficiențe de raționalitate, chiar înainte ca acestea să producă efecte. Un exemplu în acest sens este o elaborare corespunzătoare a procesului de planificare sau convenirea de soluții care să evite o pierdere a prestigiului (blamare) a managerilor implicați.
- Acționarea concretă asupra unor deficiențe de raționalitate identificate prin analiza critică a propunerilor de soluții sau prin expunerea erorilor tipice de comportament.

Controllerilor li se atribuie mai ales rolul de analiști, pentru care nu contează decât cifrele și faptele obiective, astfel că a cere de la controlleri cunoștințe de teoria comportamentului și o sensibilitate corespunzătoare reprezintă o pretenție mai degrabă atipică. Nu există cerința ca un controller să aibă cunoștințe de psihologie, dar se prezintă de mare utilitate dobândirea de informații asupra acelor aspecte de comportament care sunt cu adevărat importante pentru îndeplinirea sarcinilor sale. Cu alte cuvinte, modelarea individului (angajatului) devine necesară doar atunci când prin aceasta se ajunge la o perfecționare semnificativă a calității muncii controllerului sau la înțelegerea cauzelor și efectelor.

La fel ca pentru toate sarcinile de completare sau limitare, controllerul trebuie să știe cum să intervină în elaborarea planului, fiind convingător prin folosirea argumentelor raționale și a unor metode de analiză. Cunoștințele sale de specialitate trebuie completate cu cunoștințe corespunzătoare privind comportamentul. În caz contrar, controllerul riscă să fie etichetat greșit, fiind văzut de colegi ca o persoană negativistă. Prin urmare, controllerul trebuie să fie în permanență conștient de rolul și utilitatea sa: problemele pe care acesta le creează în cadrul procesului de găsire a deciziei sunt mult mai reduse decât cele care pot apărea în cazul luării unor decizii eronate – de care nu controllerul, ci managerul ar fi făcut răspunzător.

În cadrul funcției sale de susținere a planificării, controllerul are rolul de a prelua de la management sarcini delegabile în procesul decizional. Printre acestea se numără următoarele:

- Căutarea și pregătirea de informații relevante din punct de vedere al deciziilor, mai ales cele care produc efecte la nivelul costurilor și câștigurilor.
- Generarea de alternative decizionale. Aceasta poate fi încurajată conștient, pe de-o parte, prin intermediul managementului pentru a preveni efectele unei prea puternice selectivități rezultate dintr-o perspectivă proprie; cu toate acestea controllerii nu vor fi întotdeauna capabili să realizeze această funcție de completare. Pe de altă parte, motivul preluării acestei sarcini de către controlleri poate să fie determinat de un mediu decizional extrem de static, în care re-planificarea se rezumă, în esență, doar la o extrapolare. În acest caz, generarea de alternative poate fi înțeleasă ca un proces de rutină, de care managementul s-ar debarasa bucuros. În acest sens controllerii preiau frecvent, în practica antreprenorială, sarcini de planificare de conținut (fond) în cadrul planificării operative.
- Evaluarea financiară a alternativelor decizionale stabilite. În responsabilitatea controllerilor nu intră doar simpla determinare a rezultatelor financiare (valoarea capitalului, costuri, indicatori financiari) ci și examinarea cauzelor și efectelor în relație cu aria de cuprindere a soluției, și mai mult evaluarea gradului de stabilitate al soluției.
- Antecorelarea soluțiilor. În realitate, procesul decizional are loc într-un mediu dinamic, tensionat, caracterizat de interesele cele mai diverse. Datorită neomogenității decidenților, este utilă verificarea din timp a fezabilității și aplicabilității soluțiilor propuse. Astfel că acestea trebuie filtrate prin prisma realității și a condițiilor reale ale mediului înconjurător (Weber & Schäffer, 2011).

Este important de menționat că transferarea acestor sarcini în responsabilitatea controllerilor apare relevantă din următoarele motive:

- Controllerii nu sunt implicați în diverse relații și dependențe. Acest fapt reduce subiectivismul și riscul adoptării deciziilor pe bază de oportunism. Posibilitatea ca managerii să aibă un comportament oportunist rezultă, de asemenea, din incertitudinea caracteristică fiecărui proces de planificare, la fel cum acesta reprezintă un teren de manifestare pentru diverse limitări cognitive.
- Controllerii au o bună experiență în procesele de planificare și pot astfel degreva efectiv managementul.
- Controllerii oferă oportunitatea creșterii eficienței. Aceasta se justifică prin diferența între nivelul recompenselor managementului pe de-o parte, și cel al controllerilor pe de altă parte (controllerii fiind mai puțin costisitori pentru întreprindere).
- Controllerii posedă avantaje din punct de vedere al specializării lor în raport cu evaluarea monetară.

O a doua funcțiune a controllerilor în domeniul planificării este frecvent descrisă de aceștia într-un mod foarte imprecis pentru a nu da naștere la false asocieri. Literatura relevantă subliniază de asemenea, că influența controllerilor asupra planificării este una procesuală și nu una care să afecteze conținutul (pe fond). Totuși, acest mod de a privi situația este destul de limitat. Influența controllerilor asupra conținutului este una foarte sigură, sau chiar de neevitat. Această afirmație are la bază două situații, care sunt menționate în continuare:

- Fenomenul unui (potențial) oportunism al decidenților nu este numai o ipoteză de bază a economiei informației, ci chiar un fapt demonstrabil experimental. Evaluarea de către controlleri a propunerilor de plan din punct de vedere al conținutului reprezintă un mijloc (pe lângă altele) pentru a împiedica eventuale interese personale și de a asigura astfel raționalitatea deciziilor.
- Decidenții sunt persoane cu capacități cognitive limitate. Limitările se regăsesc la nivelul deciziilor individuale dar și la cel al grupurilor factorilor de decizie. În ambele cazuri, intervenția controllerilor ajută la diminuarea dificultăților (Weber & Schäffer, 2011).

După cum prezintă Bragg (2004), sarcinile de planificare și control ce revin unui controller se pot împărți în următoarele categorii principale:

- planificarea și controlul vânzărilor
- planificarea și controlul cheltuielilor de marketing

- planificarea și controlul costurilor de fabricație: cheltuieli directe cu materia și resursa umană
- planificarea și controlul costurilor de fabricație: cheltuielile de fabricație
- planificarea și controlul costurilor cu cercetarea și dezvoltarea
- planificarea și controlul cheltuielilor generale și administrative
- planificarea și controlul numerarului și a investițiilor pe termen scurt
- planificarea și controlul creanțelor
- planificarea și controlul stocurilor
- planificarea și controlul producției și a echipamentelor sau activelor
- administrarea pasivelor și
- administrarea capitalurilor proprii (Bragg, 2004).

Bineînțeles, această delimitare e dependentă și de structura și amplitudinea organizației în care controllerul își desfășoară activitatea.

Pentru a contracara pericolele oportunismului și a limitării cognitive, sarcina controllerului este aceea de a reanaliza propunerile de plan elaborate. Acesta va adopta rolul de avocat al diavolului, adică acela al unui partener de discuții deliberat critic și orientat spre evitarea riscului. Controllerii pot face acest lucru chiar dacă nu dispun de cunoștințele de specialitate ale managerului sau planificatorului, ci doar folosindu-se de o metodă critică adecvată. Obiectul asigurării raționalității este în acest caz raționalitatea proceselor (de exemplu, selecția modelelor utilizate, calitatea informațiilor). Scopul este de a evita erorile generate de comportamentele oportuniste sau de erorile umane, ceea ce se poate obține ușor dacă managerul își susține în mod argumentat punctul de vedere în fața întrebărilor critice puse de controller. Pentru a verifica procesul de planificare în acest mod, sunt necesare diferite proceduri pentru diferitele domenii.

Managementul planificării reprezintă cel de-al treilea domeniu de funcțiuni ale controllerilor în activitatea de planificare. Acesta se împarte în trei sarcini:

1. Organizarea sistemului de planificare

Organizarea sistemului de planificare poate fi considerată ca o sarcină principală a controllerilor. Aspectele principale din practică constau în planificarea operativă, în special cea privind bugetarea. În acest domeniu controllerii preiau sarcini de elaborare a planului. Este foarte important să fie adoptate metodele și procedeele corespunzătoare în acest demers și asigurarea gradului adecvat de detaliere. În domeniul planificării strategice contribuția concretă a controllerilor este și astăzi încă redusă, cu toate că observă o tendință de a crește în importanță.

2. Susținerea metodică și instrumentală a planificatorilor

În cadrul acestui aspect intră elaborarea de manuale de planificare, care informează cu privire la ordinea cronologică și faptică a secțiunilor de plan, oferta de instrumente de planificare concrete, ca de exemplu a unei foi de lucru (în Microsoft Excel) pentru determinarea valorii capitalului sau a unei investiții, sau chiar și instruirea în utilizarea unor astfel de instrumente.

3. Susținerea desfășurării planului

Cel mai important domeniu parțial de management al planificării ce le revine controllerilor, rezidă chiar din procesul de planificare însuși, în cadrul căruia controllerii colaborează strâns cu managerii. După participarea la elaborarea planului, controllerii preiau proiectele de plan, le documentează, le concentrează în planuri parțiale pe segmente de planificare (de exemplu pentru o unitate economică), stabilesc gradul de consistență al propunerilor de plan (de exemplu, dacă toate planurile de producție destinate unei piețe locale pornesc de la aceleași premise, cum ar fi cea referitoare la puterea de cumpărare disponibilă), descoperă inconsistențele și le raportează la unitățile planificatoare, stabilesc abaterile de la obiectivele vizate, inițiază și moderează runde de discuții compensatorii pentru faza de ajustare a bugetului, documentează și comunică rezultatele acestor runde și prezintă, în fine, planul de ansamblu conducerii întreprinderii. Toate aceste sarcini parțiale conțin și o anumită proporție de completare și limitare: lipsa unor premise, inconsistențele și decalajele de timp sunt indicii ale unei lipse de raționalitate care trebuie eliminată.

Se poate ajunge la situația ca unii manageri să cedeze în sarcina controllerilor, cel puțin o parte din procesele de corelare privind conținutul planurilor, sau ca un controller să discute direct anumite modificări în următoarea perioadă de planificare. Atâta timp cât asemenea influențe asupra conținutului rămân reduse, un astfel de transfer de sarcini poate fi eficient, deoarece se fac economii la capitolul efortului de a comunica. Dacă însă corelarea planurilor are un impact puternic asupra conținutului planurilor parțiale, funcția de management al planificării este depășită, apărând probabilitatea unei serii de pericole. Pentru controlleri rezultă de aici o încurajare de a-și exercita influența asupra liniei manageriale; pentru manageri există posibilitatea de a-și reduce implicarea în atingerea obiectivelor pe motivul luării deciziilor de către controlleri. Prin urmare, interfața între managementul planificării și stabilirea conținutului planurilor este extrem de sensibilă la manipulări și solicită o atenție permanentă (Weber & Schäffer, 2011).

Controlul este parte esențială a domeniului de activitate a controllerilor. Dar, de cele mai multe ori controlul este văzut ca fiind acea funcție a conducerii care posedă cea mai mare conotație negativă, astfel că se încearcă evitarea acestui termen, prin utilizarea unor termeni ca „analiza abaterilor” sau „discuții lunare” (Schäffer, 2004).

Dar alți autori consideră că prin această evitare și negare se diminuează importanța controalelor pentru succesul organizației (Dehler, 2001; Schäffer & Willauer, 2002).

Controalele au efect de creștere a profitului atât prin funcția lor de învățare cât și prin cea de ghidare a comportamentului. Dacă controllerii comunică activ această funcție a controalelor și concomitent cunosc și evită efectele comportamentului eronat (analizarea amănunțită a trecutului în locul aplicării în practică a celor învățate din abateri, căutarea vinovaților în locul creării perspectivelor de perfecționare în viitor), controalele își diminuează mult conotația negativă între celelalte funcții. Transparentizarea funcției de control este de dorit într-o întreprindere.

Compararea planificat-realizat

Controllerului îi revine sarcina de a redacta rapoartele care sumarizează cauzele abaterilor dintre previziuni și realizări. Această sarcină poate fi caracterizată ca una aparținând domeniului calculelor tehnice. Flexibilitate pentru controller există în ceea ce privește modul de reprezentare grafică. De regulă, reprezentarea se face într-un domeniu cuprins între valori absolute, combinații de valori procentuale sau reprezentări vizuale sub formă de grafică semaforizată: îndeplinirea planului este marcată cu verde; abaterile până la un prag limită stabilit se marchează cu galben, iar abaterile peste limită se trec cu roșu.

Ca bază a determinării abaterilor se folosesc datele colectate: pe de-o parte valorile planificate identificate de către controlleri (de exemplu costurile planificate) iar pe de altă parte valorile realizate (de exemplu costurile aferente centrelor de cost din calculația costurilor). Cea mai facilă metodă este extragerea rapoartelor din sistemele informatice utilizate în întreprindere, care furnizează chiar în mod direct o analiză comparativă între cele două seturi de date. Odată cu dezvoltarea programelor informatice se reduc avantajele specializării de care beneficiază controllerii: sistemele informatice interactive permit managerilor să consulte ei înșiși respectivele date privind abaterile.

Un studiu empiric privind calitatea și eficiența controlului bugetului efectuat în întreprinderi germane a arătat că o raportare adecvată oferă o bază solidă pentru creșterea calității activităților financiare. Întreprinderile profitabile dispun în cadrul controlului bugetului de o mai mare fiabilitate și actualitate a informațiilor precum și de mai multe elemente grafice în rapoartele privind bugetul (Schäffer & Künkele, 2006).

Analiza abaterilor

Abaterile sunt niște depășiri sau chiar reduceri față de costul standard. Metoda se referă la utilizarea unor proceduri și reguli bine stabilite pentru a compara costurile efective cu cele standard, pentru a detecta orice abatere, fiind una dintre cele mai comune metode pentru evaluarea performanțelor dintr-o organizație. Este necesară analiza abaterilor atât cantitativ cât și calitativ, iar apoi identificarea cauzelor acestora.

Există trei tipuri de abateri:

- abateri de la bugetul de cheltuieli sau abateri de volum;
- abateri ale capacității de producție sau abateri de capacitate;
- abateri de randament.

Pe de altă parte, abaterile pot fi *favorabile*, când costurile sunt mai mici decât obiectivele țintă de atins sau *nefavorabile*, când costurile depășesc țințele stabilite. Dar chiar și după clasificarea abaterilor ca favorabile sau nefavorabile, trebuie realizată o analiză pentru a identifica cauzele acestor abateri și pentru izolarea ei.

O altă clasificare a abaterilor poate fi realizată bazată pe responsabilități, ceea ce evidențiază eficiența modului de organizare a entității. Astfel că abaterile pot fi controlabile – imputate unor persoane responsabile și necontrolabile – generate de factori externi, cum ar fi creșterea prețurilor (Bajorean & Bajan, 2013).

Analiza abaterilor apărute poate fi împărțită într-o secțiune de calcul și o secțiune de conținut. Această parte oferă informații importante, dar limitate din punct de vedere al relevanței pentru procesul de învățare. Spre exemplu, este foarte util pentru un manager să cunoască situația exactă a abaterilor (dacă s-au utilizat mai multe resurse materiale și umane), dar cauza acestora îi poate fi ascunsă. Astfel că rolul unui controller nu este doar de a furniza date numerice și analize ale cifrelor, ci trebuie să contribuie la clarificarea conținutului acestora.

Partea de conținut (de fond) a analizei abaterilor reprezintă o reconstituire a activităților economice pe baza cifrelor înregistrate. Aceasta se poate realiza numai interacționând direct cu cei afectați, adică să ia contact personal cu persoanele din departamentul respectiv și să afle cauzele. O creștere a numărului personalului angajat se poate datora, de exemplu, folosirii de personal auxiliar pe durata concediilor sau reducerii disponibilității personalului de bază din motive invocate de conducere. Numai pe baza cifrelor nu se pot determina cauzele acestor situații. La aceasta se adaugă și problema ca abaterea apărută să fie atribuită pe de-o parte execuției pe de altă parte să fie o problemă referitoare la obiective: valorile țintă ale obiectivelor nu sunt niciodată atât de ușor de atins ex ante, astfel încât o abatere să poată fi tratată doar ca o problemă de execuție (realizare). Prin analiza abaterilor se va înțelege întotdeauna acel tip de problemă care se referă la identificarea nucleului cauzal – iar pentru aceasta nu există niciun fel de algoritm; dimpotrivă, sunt necesare capacități de evaluare intuitive, în pofida reflexivității dorite.

Avantajele însărcinării controllerilor cu această parte a analizei abaterilor rezidă, pe de-o parte în independența acestora. Analiza efectuată de manageri este întotdeauna combinată în mod discret cu aspectul autorității care conferă dreptul de a sancționa: erorile recunoscute de către indivizi se reflectă din punct de vedere disciplinar asupra respectivilor indivizi. Controllerul are în acest caz o funcție de filtrare. Pe de altă parte, managerii responsabili sunt degrevați de către controlleri. Această divizare de sarcini apare eficientă și din punctul de vedere al diferențelor între salariile acestora. În fine, devin evidente și efectele specializării: odată cu creșterea experienței crește și precizia evaluărilor intuitive.

Condiția pentru ca controllerii să preia partea de conținut a analizei abaterilor este reprezentată de disponibilitatea și capacitatea lor de a activa într-un rol de consultanți, lucrând direct cu personalul afectat. Aceasta presupune, în primul rând, o acceptanță de specialitate și una personală. Același lucru este valabil pentru încrederea în faptul că din informațiile dobândite nu rezultă efecte disfuncționale. În continuare, există o anumită obligație de a reuși: controllerii sunt apreciați, la fel ca consultanții obișnuiți, în funcție de valoarea informațiilor obținute. Dacă acestea lipsesc, analiza din teren dă impresia unei simple monitorizări.

În cazul părții de conținut a analizei abaterilor, controllerii își asumă un risc care nu apare dacă ei se limitează la o examinare formală, însă acționând astfel ei se expun pericolului ca din cauza cifrelor să ignore realitatea din teren și astfel să fie de mică importanță pentru manageri. O soluție pentru întreprinderi în astfel de situații este de a externaliza anumite procese, precum ar fi controalele de rutină, creând astfel un așa-numit „offshoring”. Un astfel de sistem funcționează nu doar cu tranzacțiile standard din contabilitatea financiară, ci și cu procese ce necesită un nivel mai ridicat de cunoștințe.

Propunerea de măsuri

Scopul final al analizei abaterilor este de a identifica cauzele pentru a putea propune soluții problemelor descoperite. În această sferă intră și elaborarea de propuneri pentru măsuri de adaptare. Dacă aceste propuneri nu implică modificări ale cadrului de execuție atunci ele se bazează în esență pe informațiile obținute în urma analizei cauzelor abaterilor. Dacă personalul de bază disponibil a fost redus din motive de conducere, una din soluții poate fi reprezentată prin luarea unor măsuri de motivare corespunzătoare. Preluarea părții de conținut din analiza abaterilor de către controlleri indică într-un astfel de caz calea către funcția de propunere, care face parte din atribuțiile lor. E important ca acesta să își exercite atribuțiile în mod independent, luând o poziție neutră, de moderator.

Același lucru este valabil pentru cazul în care problemele semnalate pot fi eliminate numai printr-o modificare radicală a cadrului privind obiectivele și mijloacele. De exemplu controllerul poate constata o relație de conducere perturbată pe un termen mai lung. Propunerea de soluționare ar putea fi formulată în sensul schimbării persoanei din postul de conducere sau modificării structurii ierarhice în relație cu conducerea în sensul unor concepte de grup. Informațiile obținute din analiza cauzală sunt o bază eficientă de a atribui controllerilor responsabilități pentru formularea de propuneri. Pentru acest aspect al analizei abaterilor controllerii trebuie să dispună de o înaltă acceptanță și de bune competențe de specialitate și comportamentale într-o măsură chiar mai mare decât sunt necesare pentru analiza cauzală a conținutului. Utilitatea potențială rezultată pentru întreprindere constă în schimbarea sarcinii de control cu cea de consilier intern.

Îmbunătățirea continuă

Pe lângă sarcinile standard ale unui controller, există și necesitatea de îmbunătățire a activității desfășurate – principiul îmbunătățirii continue. Așadar, se așteaptă din partea controllerului formularea și implementarea de idei inovative, de multe ori simple, cu scopul optimizării activității zilnice. Pentru aceasta, el trebuie să cunoască foarte bine instrumentele de care dispune și întreaga structurare internă a informației și fluxului de informații.

De exemplu, asistența tehnică a sarcinilor de control depinde de funcționalitatea de susținere disponibilă pentru planificare. Dacă, de exemplu, datele planificate și cele realizate se regăsesc stocate electronic, sub forma unor condiții de bază, într-un Data Warehouse, abaterile pot fi evidențiate automat în cadrul sistemului de raportare, imediat după depășirea pragurilor fixate. Acestea facilitează identificarea cauzelor abaterilor.

Mai departe, după cum am prezentat anterior, o influență majoră o are abordarea controllerului: dacă acesta își asumă în cadrul analizei abaterilor și o evaluare directă calitativă. Uneori, aceste informații pot fi introduse în sistemele informatice, premisele unui scenariu al modelului de planificare pot fi, de exemplu, astfel adaptate încât să corespundă realității survenite între timp. Valorile adaptate, rezultate din recalcularea planului, servesc apoi la identificarea altor cauze ale abaterilor. De asemenea, astfel de modele pot fi aplicate și la simularea de măsuri într-un cadru de acțiune dat. Dacă cadrul de acțiune trebuie extins, va fi de regulă, necesar ca nu numai datele ci și modelele de planificare să fie adaptate. În anumite cazuri distincte, vor putea fi utilizate și alte instrumente de planificare pentru analiză – adesea însă investigațiile specifice trecute prin lupa specialistului pot să ofere rezultate mai bune decât căutând cu insistență prin mulțimile de date.

Analiza calitativă poate beneficia și ea de asistență tehnică. Recomandările în acest sens vizează instrumentele de căutare în baze de date proprii și externe (pe Internet) și metodologiile din domeniul managementul cunoașterii, în general (Weber, Grothe & Schäffer, 1997).

3.4 Concluzii

Prin urmare, se evidențiază necesitatea distingerii între controlling ca funcție de sine stătătoare și controlul ca funcție a managementului. Controllingul poate fi realizat prin prisma contabilității astfel: controllingul investițiilor și proiectelor, controllingul pierderilor și profitului, controllingul prin sistemul de indicatori financiari. Din punct de vedere al managementului, controlul poate fi realizat prin analiza

obiectivelor și sarcinilor, prin analiza operațiunilor și prin analiza strategiilor, devenind control operațional sau strategic.

Mai mult, în această lucrare, controlllingul este văzut ca o funcție suport pentru conceperea și asistarea procesului de management prin care se stabilesc obiectivele organizației, se planifică și se coordonează organizația și care este responsabil pentru gradul și modul în care au fost îndeplinite misiunea și obiectivele.

Controlllingul pierderilor și profitului reprezintă suport pentru contabilitate, prin urmare contabilitatea trebuie proiectată într-un mod orientat spre decizie. În acest sens, principalele sarcini de controllling vor viza pe de o parte minimizarea pierderilor și maximizarea profitului, și pe de altă parte, optimizarea contextului intern de formulare și dezvoltare a strategiilor organizației. Numai cunoscând structura costurilor se poate determina modul în care se poate obține performanța sau avantajul concurențial. De asemenea, atunci când se realizează analiza costurilor, trebuie să se analizeze din prisma industriei în care organizația activează și a particularităților acesteia.

Pentru a-și atinge obiectivele stabilite de manageri, este necesară definirea rolului controllerului în cadrul structurii organizaționale a întreprinderii și sfera lui de activitate. De asemenea, este recomandată împuternicirea lui în cadrul colectivului, astfel încât acesta să își poată desfășura în mod nesstingherit activitatea.

ACTIVITĂȚILE DE PLANIFICARE ȘI CONTROL ÎN VALORIFICAREA INFORMAȚIILOR FURNIZATE DE CONTROLLING

4.1 Clarificări privind noțiunea de planificare

Conceptul de planificare are o semnificație diferită pentru grupuri diferite de oameni. Într-o viziune foarte generală, planificarea este un set de acțiuni simbolice, care constau în preconceperea deliberată a unor măsuri cu scopul atingerii unui obiectiv (Pea, 1982).

Astfel că planificarea este o noțiune destul de neclară dar frecvent utilizată în discuțiile privind activitatea economică. În literatura de specialitate se întâlnesc următoarele caracteristici comune ale planificării:

- Planificarea reprezintă un proces conștient, orientat în direcția îndeplinirii obiectivelor;
- Planificarea se referă la acțiuni ce se vor desfășura într-un moment viitor;
- Planificarea este un proces de prelucrare a informațiilor. Fără informații relevante nu este posibilă o activitate de planificare (Weber & Schäffer, 2011).

Discordanțe există numai din două puncte de vedere:

- Referitor la aria de cuprindere a noțiunii de planificare, există interpretări diferite ale fazei decizionale, pe care unii autori nu o consideră ca parte componentă a planificării.
- Referitor la delimitarea față de procesul de conducere, ideea de conducere ca planificare pe termen scurt și de detaliu se opune celei care consideră conducerea ca un cadru pentru aplicarea, respectiv realizarea planificării.

Planificarea poate fi descrisă astfel:

- Planificarea reprezintă o expresie a actului de voință cu scopul stabilirii cu anticipare a acțiunilor. Relația strânsă între acțiune și planificare o deosebește pe ultima de prognoză, care reprezintă o activitate care precede planificarea.
- Planificarea se bazează în special pe reflexie, de exemplu, sub forma modelelor decizionale. Intuiția este subordonată reflexiei. În funcție de nivelul cunoștințelor, raportul dintre reflexie și intuiție poate varia. Aici există un domeniu de activitate esențial pentru controlleri, care trebuie să identifice acest raport.
- Planificarea are ca scop realizarea de planuri (scheme destinate atingerii unor rezultate) ca instrument de impunere a voinței. Alte forme de impunere a voinței (de exemplu, unele referitoare la procese) trec în planul secund (Weber & Schäffer, 2011).

Controllerul nu este responsabil numai pentru configurarea sistemului de planificare, ci și pentru adaptarea personalului la modul de operare al acestui sistem, pentru instruirea personalului pentru a opera și a planifica. Obligațiile controllerului includ furnizarea tuturor informațiilor economice necesare tuturor părților interesate, de exemplu, furnizarea de date concrete pentru perioade anterioare, cifrele țintă în perspectivă, planificarea diverselor rate, limite și norme, estimarea inflației, ș.a. Dar trebuie menționat că un controller nu este direct implicat în dezvoltarea de planuri, adică el nu îndeplinește atribuțiile unui manager de vânzări, achiziții, producție sau a altor unități subordonate, ci el oferă asistență și consiliere managerilor în realizarea planurilor (Dimov & Iliev, 2010).

4.2 Clarificări privind noțiunea de control

La fel ca și noțiunea de planificare, noțiunea de control nu este nici ea precizată univoc în literatura de specialitate. Diferențele între posibilele perspective privind noțiunea de control devin vizibile dacă se ia în considerare distanța între termenii „regim de supraveghere” și ideea de control ca proces de învățare. Primul punct de vedere domină: controlul reprezintă cel mai puțin agreat domeniu al conducerii. Aceeași imprecizie terminologică domnește și în context internațional. Controlul, ca fază din ciclul de conducere se regăsește la fel de frecvent ca și noțiunea de dominație (Weber & Schäffer, 2011).

Institutul Acreditat al Contabililor de Gestiune (CIMA - Chartered Institute of Management Accountants) definește controlul ca asigurarea atingerii rezultatelor dorite prin desfășurarea activităților planificate (CIMA, 2005).

În continuare, sunt prezentate câteva observații legate de conceptul de control după cum reies din analiza literaturii de specialitate:

- Într-un sens foarte restrâns, controalele pot fi reduse la comparația între planificat și realizat, ceea ce în, caz extrem, se poate rezolva cu ajutorul sistemelor informatice. Practica acestei activități prevede însă și verificarea autenticității și credibilității datelor utilizate pentru comparație (de exemplu, precizia și actualitatea).
- Specialiștii au ajuns la un consens privitor la rolul controlului în orientarea spre inovație, dacă este aplicat într-un mod activ, facil și interactiv (Bedford, 2015).
- Faza de analiză, care are rolul de a preciza motivele unei abateri, reprezintă în schimb un proces de conducere de sine stătător care depășește simpla activitate de condensare a informațiilor.
- Elaborarea propunerilor pentru adoptarea măsurilor corectoare, care urmează după analiza abaterilor, coincide în multe privințe cu activitatea de planificare. Aceasta se va asocia activității de control, dacă la stabilirea cauzelor se identifică aspecte negative esențiale care trebuie eliminate dacă se dorește corelarea strânsă între activitățile de planificare și control. Dacă însă cele două activități se desfășoară separat – de exemplu, în cazul unor responsabilități determinate de existența unor baze de date diferite – atunci elaborarea de măsuri corectoare cade în sarcina planificării (Weber & Schäffer, 2011).
- Implementarea unor sisteme de management al controlului joacă un rol important pentru atingerea obiectivelor și creșterea performanțelor companiilor mari, cât și a celor mici și mijlocii (Duréndez, Ruíz-Palomo, García-Pérez-de-Lema, & Diéguez-Soto, 2016).

Controlul poate fi util, în special, în scopul documentării, a creșterii potențialului de acțiune și a influențării comportamentului. Procedul documentării, ca scop al controlului, poate avea o semnificație aparte, dacă acest lucru este stabilit expres prin norme interne sau externe. Este o sursă normată de date și informații despre toate operațiunile economice, facilitând controlul economico-financiar și procesul de informare a nivelurilor de management.

Al doilea scop al controlului constă în creșterea potențialului de acțiune precum și (în legătură cu activitățile de conducere ulterioare) într-o o mai bună orientare a acțiunilor către situațiile urmărite de responsabilul cu controlul (de exemplu, în sensul obiectivelor stabilite de către managerul însărcinat cu controlul) prin inducerea unor procese de acumulare a cunoștințelor (învățare) la nivelul celui controlat (funcția de învățare a controlului) (Weber & Schäffer, 2011).

Controlul îndeplinește o funcție de reglare, prin compararea cu un nivel de referință stabilit. În cazul controlului rezultatelor, acestea se pot referi la valoarea realizată (de exemplu, pentru a iniția acțiuni menite atingerii obiectivelor stabilite - controlul de tip feedback) și la valoarea planificată (de exemplu, pentru corecția unor norme nerealiste - controlul de tip feedforward) precum și la modelul intern utilizat, căutându-se atingerea unui echilibru mulțumitor pentru organizație.

Al treilea scop al controlului constă în inducerea de procese de învățare la nivelul obiectului controlat și de a-i influența comportamentul, astfel încât să poată fi atinse obiectivele urmărite de responsabilul cu controlul (funcția asertivă a controlului). O condiție pentru succesul controlului, respectiv implicarea activă a managementului presupune respectarea ȋntelilor planificate și monitorizarea lor consecventă. Deși activitatea de control este orientată în sens invers, ea are ca ȋntă (explicită sau implicită) influențarea comportamentelor și/sau evenimentelor din viitor – astfel se evidențiază relevanța acesteia din perspectivă economică și caracterul acesteia orientat spre viitor. Se consideră că acțiunile umane pot fi influențate prin control, prin anunțarea controlului sau prin simpla existență a unei instanțe de control (Blau, 1955; Churchill & Cooper, 1966). Unii autori consideră că această capacitate de influențare reprezintă legătura cu semnificația socio-psihologică a controlului, aceea de control ca mijloc de a evita abateri importante între planificat și realizat (Dücker, 1995; Preiser, 1988).

CIMA menționează următoarele scopuri ale controlului:

- Stabilirea standardelor de performanță, care trebuie să fie clar declarate și cuantificabile;
- Măsurarea performanțelor, prin informații relevante, adecvate și utile în timp;
- Compararea performanței reale cu obiectivul propus;
- Inițierea acțiunilor corective adecvate, în funcție de gradul abaterii (CIMA, 2008).

Așadar controlul, trebuie să ajute conducerea la obținerea obiectivelor propuse prin diverse instrumente și măsuri integrate în procesele organizaționale (planificare, bugetare, gestiune, contabilitate, audit). Sistemul de control reprezintă o abordare sistematică pentru determinarea modului în care se realizează scopurile și strategia organizației.

4.3 Aspecte privind planificarea și controlul

Planificarea trebuie să stabilească obiectivele și misiunea organizației, iar controlul să se asigure de îndeplinirea lor și de faptul că entitatea poate răspunde rapid și adecvat schimbărilor, atunci când acestea apar. Planificarea și controlul asigură menținerea stocului, programarea corectă a personalului, producția corespunde cererii și linia de producție funcționează corespunzător. Totuși, atitudinile umane față de planificare pot fi foarte diferite. Unii văd în ea un mecanism care este destinat să substituie întâmplarea cu eroarea. De partea opusă se situează întreprinderile în care planurile operative sunt respectate cu strictețe, acestea oferind siguranța necesară într-un mediu turbulent. Lumea apare unora ca un mediu aproape neplanificabil în care viitorul nu poate fi prestabilit, pe când alții o consideră un angrenaj funcționând cu precizie. În concepția lui Porter (2008), o organizație este capabilă prin planificare să își configureze singură viitorul și modul de acțiune, în ciuda unor inițiative și acțiuni individuale care teoretic s-ar putea opune (Porter, 2008).

Totuși, prognozele pe termen scurt sunt greu de validat, exceptând cazul în care se impun condiții de piață complet noi. Dar trebuie reținut că planificarea și controlul sunt două activități ce nu pot fi disociate.

Mai mult, obiectivele strategice și operative stabilite nu pot fi atinse dacă nu se pune în practică și un control al previziunilor, care să permită identificarea cauzelor deviațiilor și luarea măsurilor corective (Cardoș, 2010).

În continuare sunt prezentate cele patru caracteristici ale planificării, după cum au fost identificate de Weber & Schäffer (2011).

Constanța obiectului planificării

De multe ori, se dorește menținerea orizontului de planificare, viitorul fiind doar o reprezentare a trecutului. Această situație este posibilă în cazul unor contracte fixe, care generează aceleași costuri și rezultate în activitatea economică, creând un cadru de lucru foarte facil.

Totuși, și în astfel de situații, trebuie implementat un control adecvat și constant, pentru a evita apariția unor evenimente neașteptate. Controlul va avea în principiu un caracter de supraveghere.

Transformabilitatea obiectului planificării

Bazat pe evenimentele anterioare, se poate realiza o planificare facilă printr-o simplă transformare și adaptare a condițiilor. Aceasta este de regulă aplicată în cazul planificării operative în întreprinderile mai mari, în activitatea cărora modificările de pe piețele de aprovizionare și desfacere sau condițiile de producție nu se modifică atât de semnificativ de la un an la anul următor încât să împiedice planificarea pe baza trecutului. Aici, se poate vorbi de un control de execuție care urmărește identificarea soluțiilor pentru evitarea și corectarea abaterilor pentru perioada previzionată.

Similitudinea obiectului planificării

Un deficit sensibil al volumului de informații necesare pentru planificare apare atunci când experiența acumulată în trecut nu poate fi transferată decât parțial în viitor. Drept exemplu poate servi lansarea unui nou produs pe o piață nouă. Într-o astfel de situație este dificil de apreciat dacă noul produs va fi acceptat la fel cu cel precedent și dacă reacția clienților față de noua piață va fi similară cu cea a clienților piețelor existente. Combinarea celor două incertitudini conduce la o singură modalitate de abordare – identificarea similitudinilor între situații trecute și situații viitoare. Aceasta ilustrează creșterea importanței voinței întreprinderii de a avea succes cu noul produs lansat pe noua piață. O voință fermă de a impune inovarea, adică de a convinge clienții, conduce prin ea însăși la amplificarea șanselor de succes. Reciproca sună astfel: dacă proprii angajați nu cred într-o nouă orientare, este probabil că nici clienții nu vor putea fi convinși.

Într-o astfel de situație, efectul de învățare al controlului apare divizat: pe de-o parte este vorba de a menține atenția concentrată asupra premiselor obiectivelor, deoarece modificările premiselor atrag după sine modificări ale obiectivelor și a măsurilor de aplicare a acestora. Pe de altă parte, chiar în cazul unei transferabilități reduse a experienței trecutului către viitor, va exista mereu imboldul de a realiza obiectivele planificate. Astfel, controlul de execuție se asociază cu controlul premiselor.

Noutatea totală a obiectului planificării

În cazul acesta este vorba despre o problemă complet nouă pentru care nu există, sau nu a putut fi identificată o experiență anterioară. Explozia internetului și a utilizării rețelelor sociale pot constitui un bun exemplu. O planificare bazată pe reflexie nu este posibilă iar intuiția este de asemenea puternic limitată. Lacunele existente trebuie umplute cu acțiuni improvizate. În asemenea situații nu poate exista un control în sens restrâns, deoarece lipsește elementul planificare cu care să poată fi măsurat elementul realizare. Controlul se transformă în mod tipic într-o căutare de informații care poate fi denumită identificare timpurie. Într-o astfel de situație caracterizată de mari incertitudini întreprinderile dispun de o mare libertate de a-și influența dezvoltarea. Planificarea nu mai reprezintă acceptarea regulilor legitime, ci posibilitatea de a adopta noi reguli de joc.

4.4 Caracteristicile planificării

Condițiile variate din practica întreprinderilor impun proceduri de planificare diferențiate. În plus, apare problema necesității culegerii informațiilor de la o multitudine de factori de decizie – de la nivelul conducerii până la cele mai de jos niveluri descentralizate. Trebuie combinate informațiile sinoptice cu cele detaliate. Astfel, pot fi create trei niveluri de planificare aflate într-o relație ierarhică: operativă, tactică și strategică. Acestea se diferențiază în primul rând prin orizontul de timp la care fac referire, altfel toate trebuind să prevadă detalii despre targetele de realizare, indicatorii de performanță, resursele necesare, personalul alocat, departamentele implicate, tipurile de control implementate.

Planificarea operativă, respectiv cea pe termen scurt are un orizont de timp de un an și este refăcută în fiecare an fiscal. Obiectivul acesteia este să asigure că sarcinile sunt efectuate în mod eficient și eficace. În acest scop, planificarea operativă cuprinde diferite planificări parțiale pentru anul următor, pentru planificarea vânzărilor, producției și aprovizionării. Planificarea obiectivelor formale se orientează către rezultatul monetar al planificării obiectivelor materiale. Astfel, planificarea veniturilor se deduce din planificarea vânzărilor. Există însă și o relație inversă (de exemplu, planificarea unui volum de vânzări mai mare dacă nu s-a realizat profitul urmărit). Fixarea obiectivelor formale (de

exemplu, respectarea unor anumite costuri) de către cei responsabili cu sarcini executive (de exemplu, șefii centrelor de cost) se numește în practică bugetare (Weber & Schäffer, 2011).

Planificarea tactică – cunoscută și ca „planificare pe termen mediu” este similară în multe privințe cu planificarea pe termen scurt dar se extinde pe o perioadă de 2-5 ani. În general, planificarea pe termen mediu presupune un interval de timp de 3 ani. Aceasta se construiește pe baza planificării pe termen scurt; fiind vorba mai mult sau mai puțin despre o extrapolare (Hamprecht, 1996). Însă, planurile nu au același caracter de obligativitate ca acelea corespunzătoare planificării pe termen scurt. Acest tip de planificare reprezintă puntea de legătură cu cel de-al treilea nivel de planificare (strategic), fiind strâns legată de acesta și constă în concretizarea strategiei, prin definirea etapelor și a pașilor pentru atingerea scopului, care este definit de strategie. Prin planificarea tactică se stabilește modul în care organizația trebuie să atingă obiectivele stabilite.

Planificarea strategică. Al treilea nivel servește poziționării strategice a întreprinderii în contextul concurențial și se referă la un orizont de timp de la 3 la 10 ani.

În cazul întreprinderilor care utilizează noțiunea de planificare pe termen lung, aceasta se realizează în strânsă legătură cu cea pe termen mediu (sau tactică). Planificarea tactică este în fapt procesul prin care conducerea și membrii organizației identifică obiectivele care trebuie îndeplinite pentru a atinge scopul planificării strategice. Se observă predominanța obiectivelor formale iar pachetul de date planificat se completează cu unele informații importante pentru aprecierea calității obiectivelor formale (de exemplu, analiza concurenței și a consumatorilor, proiecte de investiții strategice).

În cazul noțiunii de planificare strategică planurile cuprind o serie de elemente de conținut sensibil diferit; este vorba despre potențiale de profit, strategii concurențiale și programe de dezvoltare strategice. Incertitudinile care pot afecta conținutul planurilor sunt abordate cu ajutorul unor instrumente de planificare specifice (de exemplu, analizele de portofoliu). Nu trebuie însă omis faptul că noțiunea de planificare strategică poate ascunde o planificare operativă pe termen lung. Pentru succesul companiilor în mediul concurențial actual este nevoie de funcția controllingului capabilă să evalueze și să planifice situațiile strategice (Tillmann & Goddard, 2008).

Planificarea strategică determină modul în care trebuie organizată sau transformată entitatea, astfel încât toate eforturile organizaționale să poată fi îndreptate în această direcție – obiectivele și politicile generale. Planificarea strategică este cea mai importantă funcție a directorului executiv sau a factorului-cheie de decizie din orice organizație.

Pe lângă aceasta, se poate vorbi și de o planificare pe proiecte, care pot fi proiecte de raționalizare, achiziția unor întreprinderi, mari proiecte privind clientela și multe altele asemenea. În funcție de gradul de influență al acestora asupra activității curente, planificarea trebuie orientată spre scopul lor. De multe ori planificarea proiectelor este parțial corelată cu primul tip de planificare.

Alături de cele trei niveluri de planificare, există alte două caracteristici importante ale planificării în practica antreprenorială care influențează decisiv modul de determinare a mărimilor de plan: întocmirea planului și gradul de centralizare al procesului de întocmire a planului (Weber & Schäffer, 2011).

Caracterul întocmirii planului

Pentru generarea elementelor de conținut ale planului există fie posibilitatea de a porni de la experiența trecutului, fie aceea de a dezvolta noi modalități de abordare a întocmirii planului.

În primul caz, costurile comune – parțial ușor modificate – vor fi extrapolate (de exemplu, li se va aplica un coeficient de inflație); metoda ar putea fi denumită „planificare ex-post-plus”.

Dacă se realizează o planificare analitică (de exemplu, pe baza funcțiilor de producție în sectorul fabricație), baza funcțională va fi menținută constantă în pofida modificărilor permanente ale procesului de producție.

Este evident că o simplă extrapolare a experienței nu va putea face față unor modificări structurale și formale mai ample. Deoarece aceste modificări se intensifică în practică, planificarea pe baza experienței devine tot mai dificilă. Trebuie însă avut în vedere că o replanificare în permanentă

concordanță cu cerințele prezentului generează nu doar costuri de planificare importante la nivelul secțiunilor de plan, ci conduce și la creșterea costurilor de coordonar.

Dacă o companie mare ar dori să întocmească câte un plan detaliat pentru fiecare sector al său s-ar vedea confruntată cu o multitudine de probleme privind coordonarea acestor planuri. O abordare pornind de la zero ar fi însă sortită eșecului din lipsa timpului necesar realizării coordonării. Planificarea reprezintă, prin urmare, găsirea combinației optime între extrapolare și o nouă planificare. Această combinație este mai puternic bazată pe experiență în cazul planificării operative spre deosebire de planificarea strategică care va urma o abordare de la zero (Weber & Schäffer, 2011)..

Gradul de centralizare al procesului de întocmire a planului

La crearea planului participă diverse centre și instanțe, iar informațiile relevante pentru întocmirea planului sunt distribuite diferențiat. În funcție de tipul distribuției există diferite forme de cooperare în cadrul activității de planificare:

- Existența la vârful întreprinderii a unui mare volum de cunoștințe avansate privind planificarea conduce la influențarea semnificativă a procesului de planificare de către acestea.
- Planurile întocmite la nivelurile inferioare au doar caracterul unor precizări și completări ca urmare a formării deciziei exclusiv la nivelul conducerii superioare. Procesul de întocmire a planului este centralizat și urmărește o orientare de sus în jos (de tipul top-down).
- Un volum redus de cunoștințe necesare planificării la vârful întreprinderii îi atribuie acesteia rolul unui coordonator al informațiilor create la nivel descentralizat. Procesul de planificare este caracterizat de activități de coordonare. Procesul de planificare este descentralizat și orientat de jos în sus (de tip bottom-up).

Dacă cunoștințele necesare planificării sunt distribuite la nivelul întregii scări ierarhice, diferitele nivele ierarhice vor avea aporturi diferite la procesul de planificare: conducerea superioară care dispune de cunoștințe sinoptice, de ansamblu, stabilește direcțiile strategice și obiectivele formale principale (de exemplu, fixarea randamentului întreprinderii); centrele de planificare descentralizate contribuie cu detalii, formulează pe baza lor propuneri de plan bottom-up, care sunt confruntate cu obiectivele fixate la vârf (top-down). Printr-o astfel de metodă în contracurent se ajunge la compensarea perspectivelor și astfel la integrarea diferitelor baze de cunoștințe (Weber & Schäffer, 2011).

Principiul controlabilității

În strânsă legătură cu procesul de planificare și controlul ulterior acestuia se află cerința cunoscută sub denumirea de principiul controlabilității, care prevede că managerii pot fi făcuți răspunzători numai pentru situațiile pe care aceștia le pot influența (Solomons, 1965), așadar nu se limitează doar la situațiile pe care le controlează.

Principiul controlabilității poate fi satisfăcut în două moduri: fie unui manager i se atribuie responsabilitatea unui domeniu care se află integral „sub controlul” său, sau există posibilitatea ca, cu ocazia controlului efectuat după atingerea obiectivului, să fie luați în considerare acei factori ai contextului pe care el nu i-a putut influența (Weber & Schäffer, 2011). E important de evaluat pachetul de informații care se află în legătură cu managerul respectiv, pentru a evita includerea fenomenelor incontrolabile (Antle & Demski, 1988).

O altă limitare se produce atunci când întreprinderile, ca urmare a investițiilor efectuate, nu mai sunt suficient de flexibile pentru a reacționa la factorii negativi din context. Aceste situații pot fi contracarate fie prin eliminarea unor asocieri temporare – de exemplu, prin prevederea de clauze de răscumpărare în contracte sau prin leasing-uri în locul achiziției unor factori de producție – sau prin reducerea necesarului de flexibilitate – de exemplu, prin contracte pe termen lung (Adam, 1996).

În legătură cu acest concept este necesară realizarea distincției între factorii controlabili și cei necontrolabili. Cei necontrolabili pot fi:

- economici și competitivi, la care managerul trebuie să reacționeze;
- naturali, care nu pot fi controlați de management;
- costuri incontrolabile de către managerii departamentelor, cum sunt cheltuielile generale și administrative ale sediului central al grupului, taxele, dobânzile și costurile corporative;
- interdependențele interdepartamentale care se referă la influența acțiunilor unor divizii asupra altora și reciproc (Drury & EL-shishini, 2004).

Pentru a compensa influențarea limitată a rezultatului de către un manager, pot fi adoptate măsuri adecvate chiar cu ocazia planificării, atât pentru situațiile controlabile cât și pentru cele necontrolabile. De exemplu, pentru riscurile implicate de catastrofe naturale se pot încheia asigurări. Riscurile privind cursul valutar se pot evita prin afaceri la termen. Riscurile cauzate de variațiile ale activității pot fi eliminate prin externalizarea unor servicii și sectoare de producție sau prin acordarea de licențe.

Cerința de respectare a principiului controlabilității are efecte și asupra sistemelor de calculație a costurilor. În cadrul calculației costurilor orientată spre decizie, aceasta înseamnă ca un manager să fie răspunzător numai pentru costurile unitare și pentru costurile comune variabile raportate direct la produse, deoarece pe acestea managerul le poate influența prin decizii privind cantitățile. Alocarea costurilor comune fixe este însă evitată, deoarece ele sunt generate de o multitudine de decizii aflate în afara sferei competențelor sale. În cadrul decontărilor interne de prestații acest postulat poate fi satisfăcut prin decontări între centrele de cost, la prețuri ce nu depășesc prețul pieței. Costurile care depășesc acest preț sunt alocate ca ineficiențe ale sectorului furnizor; ele nu pot fi influențate de sectorul achizitor și deci nu intră în sfera de responsabilitate a ultimului.

Semnificația tradițională a principiului controlabilității este înlocuită de principiul controlabilității condiționate, conform teoriei agenților principali (așa-numita Conditional Controllability, respectiv Informativeness (Holmström, 1979; Antle & Demski, 1988). Controlabilitatea condiționată se referă la situația în care anumite măsuri sunt incluse în evaluarea performanței managerului astfel încât, deși managerul ar putea să nu aibă control direct asupra măsurilor, el este cel tras la răspundere (Ocansey & Enahoro, 2012). Conform acestei teorii, un manager trebuie să-și asume întotdeauna responsabilitatea unei mărimi, dacă aceasta conține o informație suplimentară referitoare la activitatea respectivului manager. Spre deosebire de ideea tradițională aflată la baza principiului controlabilității, care este generată de considerente de motivație și echitate, principiul controlabilității condiționate se orientează numai după conținutul informațional al unei mărimi de influență. Din această perspectivă, o cale eficientă este prestabilirea unor obiective relative (Maher, 1997; Schäffer & Pelster, 2007). Pentru a putea respecta principiul controlabilității condiționate în procesul de planificare și control, nu are deci importanță dacă mărimea de planificare este realmente complet influențabilă.

Deși cerința de respectare a principiului controlabilității în sens tradițional este intuitivă și simplu de reținut, în practică se constată încălcări frecvente ale principiului. Otley formulează foarte adecvat această idee: "Poate părea de la sine înțeles că managerii ar trebui să fie trași la răspundere doar pentru acele lucruri pe care le pot controla, iar acest lucru este un principiu central în mare parte din literatura de specialitate" (Otley, 2005). Dar există dovezi în curs de dezvoltare care arată că acest principiu s-a făcut mai cunoscut prin încălcarea sa decât prin respectarea lui (Otley, 2005; Schäffer & Pelster, 2007).

Nerespectarea principiului poate fi cauzată nu numai de dificultățile aplicării în condițiile unei înalte complexități și dinamici, ci și ca urmare a eforturilor depuse în scopul realizării unui demers antreprenorial intern în cadrul managementului. În mod corespunzător, se cere uneori, ca managerilor să li se atribuie în mod expres responsabilități pentru atingerea unor obiective, posibil incomplet influențabile, pentru ca aceștia să prevadă măsuri astfel ca respectivele obiective să fie totuși atinse (Simons, 2005).

4.5 Asistarea procesului de planificare cu mijloace de tehnologia informației

Planificarea cuprinde în fapt un proces de impunere a voinței, astfel că este inevitabil o activitate umană, care nu poate fi automatizată doar prin simpla utilizare a unui sistem informatic. Cu toate acestea, ultimele dezvoltări din domeniul tehnologiei informației pot ajuta semnificativ la elaborarea planurilor. De exemplu, diversele softuri pot facilita furnizarea de informații și asista planificatorul în sens reflexiv sau chiar să asigure concentrarea eforturilor persoanelor participante la planificare într-un plan comun (Picot, Reichwald, & Wigand, 2003).

Aceste două forme de asistență posibile reprezintă dimensiuni independente și sunt prezente diferit în cadrul instrumentelor existente, ele trebuind alese în funcție de cazul particular al întreprinderii. Alegerea asistenței optime depinde de întreprindere, nivelul de planificare, gradul de descentralizare, dar mai ales de actorii implicați în procesul de planificare cărora le este destinată.

Funcția de asistență în sens reflexiv este realizată de multe instrumente IT prin asistența pe care o oferă proceselor cognitive ale actorilor (Nedelcu, 2013).

Asistență în activitatea de prognoză li se oferă planificatorilor prin posibilitatea de a simula situații concrete pe calculator: pe baza datelor culese se elaborează scenarii mergând de la simpla extrapolare până la simularea cu calculul efectelor produse (analize „what if”) și calcule-țintă (analize „how-to-achieve”). Evaluarea alternativelor poate fi asistată prin calcularea indicatorilor, analize ale valorii de exploatare sau prin mijloace de reprezentare grafică.

Mai mult, există posibilitatea de a obține o bună asistență în sens reflexiv pentru planificator, prin organizarea la nivel central a datelor și rapoartelor necesare și la nivel local pentru diverși utilizatori descentralizați.

Alături de forma tehnică a instrumentelor de asistență, există și o asistență metodologică în format online: manuale-web de planificare sau prezentări multimedia relevante. Concentrarea rezultatelor provenite de la diferite centre de planificare într-un singur plan comun poate avea loc cu ajutorul unor mijloace auxiliare pentru culegerea și distribuția datelor de plan sau poate fi destinată corelării planurilor parțiale ale diferiților planificatori. În plus, există instrumente IT pentru conducerea proceselor, coordonarea termenelor, controlul progreselor făcute, acordarea dinamică a drepturilor de exploatare, organizarea datelor, compararea datelor istorice și multe altele. De regulă, aceste tipuri de instrumente sunt oferite contra cost de furnizori externi de servicii, dar pot fi găsite pe internet și variante gratis ce oferă funcționalități mai limitate. Întreprinderile mari dispun în general de instrumente soft dezvoltate și particularizate după propriile nevoi, ceea ce evident implică costuri mai ridicate, dar prin utilitatea pe care o aduc sunt justificate.

Unul dintre cele mai simple instrumente pentru asistarea procesului de planificare, sunt mijloacele clasice: foaia de hârtie și creionul. Acestora li se mai adaugă diferitele programe de prezentare computerizate și spreadsheet-ul (foaia de calcul în Microsoft Excel). Nu sunt de ignorat nici dashboard-urile și whiteboard-urile pentru facilitarea structurării și organizării informației, indiferent de complexitatea acesteia.

Funcția de prezentare și cea de documentare au un rol esențial în comunicare. În situații de incertitudine sporită și a unei libertăți de acțiune mare, se pot utiliza chiar și platforme de cooperare online (de tip Intranet), care prezintă avantajul accesibilității și disponibilității, sau chiar și al confidențialității prin restricționarea accesului.

De menționat că utilizarea unor spreadsheeturi poate rezolva o serie de probleme complexe, multe din domeniul analizelor individuale, care anterior necesitau eforturi mărite sau limbaje de planificare speciale. De exemplu, Microsoft Excel este un instrument performant și flexibil, încât în unele întreprinderi planificarea se sprijină complet pe aplicații care utilizează spreadsheet-uri.

Între avantajele utilizării foilor de lucru se află, în primul rând, ușurința în utilizare, ușurința de a însuși cunoștințele necesare, interfața prietenoasă, prin urmare accesibilă majorității planificatorilor. Totuși, există riscul împrăștierei informației în prea multe fișiere și sub-fișiere, dacă controllerului îi lipsește un simț acut al organizării.

Baza pentru elaborarea de modele cu ajutorul spreadsheet-urilor precum și cu ajutorul limbajelor de planificare o reprezintă sistemele de ecuații, care apar fie sub forma ecuațiilor de definiție (de exemplu vânzările = cantitatea vândută x preț) sau ca ecuații de stare (de exemplu cantitatea vândută în t_1 = cantitatea vândută în t_0 x preț t_1 / preț t_0). În foile de lucru (spreadsheet-uri) ecuațiile sunt reprezentate sub forma unor conexiuni între celule, iar în limbajele de planificare instrucțiunile de calcul sunt prezentate separat față de datele la care se aplică (Stahlknecht & Hasenkamp, 2010).

Astăzi, accesibilitatea unui computer personal facilitează munca controllerilor, prin utilizarea de programe informatice suport. De la apariția programelor Data Warehouse și OLAP acestea au început să fie introduse în asistarea elaborării planurilor. În cazurile cele mai simple ele servesc la colectarea și concentrarea datelor. În plus, datele corespunzătoare producției realizate, folosite ca bază de planificare pot fi preluate dintr-un sistem de raportare și furnizate (transmise) utilizatorilor. Aici există multiple soluții pentru integrarea într-un singur sistem a activității de raportare și a celei de planificare. Companiile care dispun de sisteme ERP au marele avantaj de a avea date din diferite departamente într-un sistem integrat, în timp real.

Prin personalizarea sistemelor ERP după nevoile specific ale organizației, se pot crea modele de generare a datelor de planificare complexe, simulări și analize, consolidări la nivelul concernului. În corelație cu o altă funcționalitate, de exemplu cea a unui sistem SAP-SEM, adesea și pentru soluții mai mici, în legătură cu programe pentru foi de lucru și macrolimbajele corespunzătoare lor, pot fi generate sisteme de planificare performante în care procesele și conținutul beneficiază de o asistență informatizată pe scară extinsă (Weber, Hufschlag & Pieroth, 2003). Pentru aplicații speciale, există în plus alte sisteme software, cum ar fi implementarea unor metode clasice, dar și noi abordări de optimizare - algoritmi genetici (Krapp, 2004) și nu în cele din urmă simulări - de exemplu modele System Dynamics, modele tip șir de așteptare (coadă), simulări multinivel și multiagent (Troitzsch, 2000).

CONTROLLINGUL CA PARTE A SISTEMULUI INFORMAȚIONAL CONTABIL ÎN CADRUL ORGANIZAȚIILOR

5.1 Relația dintre sistemul informațional contabil și sistemul decizional

5.1.1 Aspecte generale ale conceptelor de informație, sistem informațional contabil și sistem decizional

Punctul de plecare în definirea conceptului de informație trebuie să fie reprezentat de noțiunea de dată. Data este definită ca fiind grupuri de simboluri nealeatoare care reprezintă cantități, evenimente, acțiuni sau lucruri. Noțiunea de dată poate fi definită și ca fiind materia primă care se prelucrează pentru obținerea informațiilor. Informația reprezintă data care a fost procesată într-un anumit mod astfel încât aceasta să poată să fie înțeleasă de către utilizatorul ei. În contabilitate, data se referă la o colecție de fapte care susțin o afirmație financiară. Sursa principală de date într-o organizație este reprezentată de contabilitate (Matiș, și alții, 2005).

În orientarea și fundamentarea deciziilor, contabilitatea managerială joacă un rol foarte important. Indiferent de nivelul la care se află, managerul gestionează domeniul său de responsabilitate, declanșează acțiuni care prin consumarea de resurse duc la obținerea de efecte. Deci, informația rezultată din contabilitatea managerială este destinată managerului, care trebuie să găsească soluția optimă să aloce resursele investitorilor pentru a atingerea obiectivelor stabilite, iar, pe de altă parte, să evalueze care este modul în care au fost utilizate resursele, pentru a acționa în consecință.

Societățile comerciale, ca sisteme, trebuie să se adapteze permanent influenței unor factori perturbatori – exogeni sau endogeni – care se opun sau îngreunează realizarea obiectivelor prestabilite. Această adaptare reprezintă o autoreglare a funcționării entității și se poate realiza prin intermediul activității manageriale care se constituie într-o înlănțuire de decizii interdependente.

Deciziile manageriale au o influență covârșitoare asupra funcționalității și eficacității activităților din întreprindere (Cardoș, 2010). Punctul central al activității de management este reprezentat de decizie întrucât ea se regăsește în toate componentele procesului managerial, și mai mult, succesul companiei în mediul concurențial extern depinde de calitatea deciziei. Pe de altă parte, calitatea procesului decizional poate conduce la reducerea costurilor, la îmbunătățirea eficienței utilizării fondurilor, la creșterea profitului etc.

Legat de funcția de previziune, rezultatul demersului decizional se constituie în variante de strategie, de planificare sau de program.

Deciziile managementului, spre deosebire de cele generale, fac referire la misiunea, strategiile și politicile pe termen lung ale organizației, la coordonarea domeniilor de activitate principale, la îmbunătățirea eficienței, dar și la soluționarea și medierea conflictelor, acțiuni care se reflectă ulterior în succesul organizației.

În practică, se prezintă două aspecte ale deciziei manageriale: actul decizional și procesul decizional. Actul decizional se referă la situații de complexitate redusă, variabilele deciziei fiind bine cunoscute de către factorii decidenți sau chiar repetabile în timp. Procesul decizional pe de altă parte, se referă la un demers pe parcursul căruia se colectează, se analizează informații și se consultă persoane de specialitate în vederea evaluării complete a situației decizionale, care de regulă implică un consum mare de timp. Procesul decizional se constituie din totalitatea fazelor în cadrul cărora se desfășoară procesul managerial decizional.

Pentru a îndeplini obiectivele declarate, deciziile manageriale trebuie să urmărească anumite criterii specifice, dintre care cele mai importante sunt considerate următoarele (Popa, 2005):

1. fundamentarea științifică a deciziei – pentru evitarea subiectivismului și a improvizațiilor fără bază științifică;
2. împuternicirea deciziei – doar persoanele cu drept legal pot adopta decizii;
- completitudinea deciziei – să cuprindă o descriere corectă și completă a deciziei în scopul implementării;
- oportunitatea deciziei – momentul luării deciziei este decisiv;
- eficiența deciziei – realizarea celor mai bune efecte posibile cu consumul optim de resurse;
- coordonarea deciziei – urmărirea obiectivului general al organizației prin compatibilitatea deciziilor din cadrul diferitelor departamente (Popa, 2005).

Așadar, procesul decizional se definește ca o succesiune de etape: analiza informației, identificarea alternativelor, selectarea dintre opțiunile posibile și validarea deciziei pe cazul particular aflat în studiu. Acesta este doar un exemplu de model decizional, în literatura de specialitate existând nenumărate modelări, dintre care pot fi trecute în revistă următoarele: Pounds (1965), Nutt (1990), Hammond (1998), Nicolescu-Verboncu (1999) sau Certo (2002) citate în Cardoș (2010).

În orice proces decizional de management se vor regăsi următoarele elemente:

- decidentul este persoana sau grupul de persoane care selectează varianta optimă din cele identificate. Caracteristicile decidentului (cunoștințe, experiență, aptitudini) influențează decisiv calitatea deciziei;
- problema decizională. Decizia se adoptă pentru soluționarea unei probleme identificate anterior. În absența problemei decizia nu are obiect;
- mulțimea alternativelor poate fi finită sau infinită și este reprezentată de totalitatea opțiunilor de rezolvare a problemei decizionale. Decidentul este conștient din momentul identificării problemei de existența mai multor posibilități de acțiune, pe care le poate cunoaște fie direct fie indirect, prin intermediul altor persoane. Selectarea variantei optime se realizează aplicând metode și instrumente corespunzătoare algoritmului decizional identificat;
- mulțimea criteriilor decizionale cuprinde caracteristicile pe baza cărora se apreciază și confruntă alternativele, în scopul alegerii celei mai raționale decizii. Mulțimea criteriilor decizionale are un caracter subiectiv datorat perspectivei decidentului sau grupului de decidenți care consideră aspecte ale realității economice în mod propriu. Considerarea mai multor criterii în procesul decizional trebuie realizată ținând cont de proprietățile criteriilor, precum divizarea, gruparea lor sau interdependența lor. Exemple de criterii care pot fi aplicate sunt următoarele: costuri, profit, calitate, rentabilitate, termen de recuperare a investiției, gradul de utilizare a capacității de producție, durata ciclului de producție, etc.;
- mediul ambiant (condițiile obiective) se constituie din condițiile interne și externe care pot avea efect asupra deciziei și care la rândul lor pot fi influențate de decizie. Pentru o situație decizională dată, pot fi identificate mai multe stări ale mediului ambiant, deoarece acesta se caracterizează printr-o mobilitate ridicată. Condițiile interne pot face referire la: pregătirea personalului, perfecționarea sistemului informațional, iar condițiile externe pot fi schimbările legislative, relațiile companiei cu alte organizații.
- mulțimea consecințelor reprezintă potențialele efecte rezultate în urma aplicării alternativelor asupra fiecărui criteriu decizional și asupra fiecărei stări a mediului ambiant. Determinarea consecințelor nu se realizează întotdeauna cu exactitate datorită incertitudinii cauzelor acestora.
- obiectivele deciziei reprezintă țintele pe care decidentul își propune să le atingă în urma implementării alternativei alese;
- utilitatea consecințelor diferitelor opțiuni reprezintă folosul așteptat în urma implementării și îndeplinirii respectivei consecințe.

Sistemele informaționale facilitează organizarea datelor și informațiilor necesare realizării proceselor de cunoaștere și de gestiune a patrimoniului. În cadrul fiecărei organizații există un flux

informațional care trebuie cunoscut exact, astfel încât unitatea economică să poată face față cerințelor pieții.

Sistemul informațional cuprinde datele, informațiile, fluxurile și circuitele informaționale, procedeele, mijloacele de prelucrare a informațiilor capabile să contribuie la formularea și îndeplinirea obiectivelor organizației. Sistemul informațional pentru conducere constă dintr-un set de resurse umane și de capital, investite într-o unitate economică cu scopul colectării și prelucrării datelor necesare obținerii informațiilor relevante pentru controlul și conducerea activității.

Obiectivul unui sistem informațional este de a furniza managerilor informațiile necesare controlului, luării deciziilor și bunei funcționări a resurselor întreprinderii. Sistemul informațional cuprinde totalitatea mijloacelor și procedurilor de recepționare, clasificare, stocare, prelucrare, propagare și fructificare a datelor și informațiilor în cadrul unei entități economico-sociale pentru a furniza informații utilizabile direct, la momentul oportun, pentru asigurarea bunei funcționări a sistemelor operaționale, precum și a proceselor decizionale de la diferite niveluri.

Informația costurilor constituie componenta principală a sistemului informațional economic. Obiectul sistemului informațional este informația. Întreprinderea sau organizația preia informația din interior sau din exterior prin diferite mijloace. Informația reprezintă o formă de cunoaștere a realității prin care se exprimă caracteristicile și mărimea evenimentelor, fenomenelor și proceselor ce afectează activitatea oamenilor. În domeniul economic, cea care are importanță este informația economică. Pentru ca informația să fie suficient valorificată trebuie să fie accesibilă beneficiarului la momentul potrivit și în locul potrivit. Calitatea și valoarea deciziilor pe care și le asumă sistemul de conducere depind mai ales de calitatea informațiilor.

În sfera noțiunii de informație economică trebuie incluse informațiile furnizate de programul economic, bugetul de venituri și cheltuieli, evidența economică, prognoza și programarea producției, marketing, management, control gestionar, instrucțiuni, legi etc., care permit cunoașterea, rezolvarea și controlul anumitor probleme din cadrul organismelor economice.

În activitatea regiilor autonome și societăților comerciale, o importanță aparte a informațiilor vehiculate o constituie informațiile contabile. Se poate vorbi în acest context de decizii contabile sau decizii economico-financiare.

Decizia contabilă este procesul de alegere rațională a unei linii de acțiune din mai multe posibile, având la bază informațiile contabile.

Culegerea și gestionarea informației nu se efectuează totdeauna fără dificultăți. Utilizarea informației în procesul decizional sau de execuție implică parvenirea sa la adresant sau la beneficiar, adică este necesar un circuit informațional. Circuitul informațional marchează traiectul pe care-l parcurge o informație sau o categorie de informații între emițător și destinatar. Fluxul informațional se referă la cantitatea de informații transmisă între emițător și beneficiar în cadrul circuitului informațional, fiind caracterizat prin anumite trăsături: lungime, viteză de deplasare, fiabilitate, cost etc.

Pentru manager – utilizator, sistemul informațional reprezintă:

- un serviciu funcțional esențial de care depinde funcționarea și evoluția întreprinderii și care are aceeași importanță ca și compartimentele contabilitate, organizarea producției, marketing sau personal;
- o parte importantă a resurselor întreprinderii și a cheltuielilor de exploatare;
- un element capital care influențează randamentul operațional, productivitatea, motivarea personalului, ca și serviciile acordate clientului;
- o importantă sursă de informații și sprijinul necesar luării unor decizii optime;
- un ingredient necesar realizării de produse și servicii competitive care vor conferi întreprinderii un avantaj strategic pe piața internă și internațională;
- cariere stimulative și dinamice pentru milioane de oameni.

Așadar, este esențial ca managerii de la fiecare nivel trebuie să aibă o înțelegere clară cu privire la obiectivele alocate și să primească fluxul de informații relevante (Nedelcu, 2013c).

În concluzie, decizia este o componentă primară a sistemului decizional de la nivelul managementului, reprezentând instrumentul său specific de exprimare. În esență, nivelul de calitate al conducerii unei entități se exprimă prin deciziile luate și aplicate.

5.1.2 Informația costurilor – produs al sistemul informațional contabil

Conducerea activității economice, prin coordonare, control și reglare, vizează realizarea în condiții optime a parametrilor ei prestabiliți. Astfel, actul de conducere presupune capacitatea de a decide. Dar decizia corectă nu poate fi luată decât pe baza unor informații corecte, rezultate în urma unei analize a factorilor tehnici, economici și organizatorici, alături de o analiză a cauzelor și a efectelor pe care aceasta le generează. Așadar, se impune nevoia ca orice manager, indiferent de poziția ierarhică, să cunoască costurile pentru a acționa corespunzător.

Costurile activității de producție, ca indicatori de gestiune, constituie una din cele mai importante surse de informații permițând urmărirea tuturor fazelor procesului de exploatare începând cu asigurarea documentației tehnice de execuție și a resurselor necesare, până la recepția produselor finite și a serviciilor prestate.

Nivelul costului este un barometru ce dă informații privind condițiile în care se desfășoară o anumită activitate de producție, ceea ce permite conducerii urmărirea, analiza și orientarea proceselor spre folosirea rațională a mijloacelor și resurselor economice, dar și obținerea de informații necesare planificării și elaborării bugetelor.

Orice manager de întreprindere trebuie să cunoască cât mai precis costurile de producție, prețul produselor și rentabilitatea acestora cu scopul orientării politicilor comerciale și de producție.

Întrucât costul prezintă semnificații diferite pentru fiecare fază sau operație tehnologică, pentru fiecare generator de costuri și pentru fiecare produs sunt necesare informații care să permită cunoașterea la fiecare nivel de conducere. Astfel, calculația costurilor trebuie să furnizeze informații relevante pentru:

- controlul și analiza costurilor la fiecare loc generator de costuri;
- conducerea operativă a fiecărui loc generator de costuri, precizarea producției și a costurilor previzionale și controlul îndeplinirii lor;
- evaluarea corectă a stocurilor de produse;
- stabilirea eficienței acțiunilor desfășurate în urma deciziilor luate.

În general, informația economică se impune în procesul de conducere, alături de conținut, formă de prezentare și operativitate și prin posibilitatea de a fi cât mai cuprinzătoare, completă și obiectivă, furnizată periodic, accesibilă și printr-un cost redus în procesul de obținere, înregistrare și transmitere. Față de informațiile furnizate de costul de producție apare cerința ca acestea să fie prezentate sub o formă care să permită luarea unor decizii rapide și corecte, să fie prezentate conducerii în termen cât mai scurt, să fie exacte, să aibă o semnificație economică reală și să fie relevante.

Calculația costurilor pentru întreaga producție și pentru fiecare produs în parte condiționează înfăptuirea conducerii întreprinderii în ansamblu, dar și pe fiecare secție sau divizie conducând astfel la creșterea responsabilității fiecărui loc generator de costuri.

Aceste cerințe, îndeosebi de ordin calitativ, față de informația costurilor sunt determinate de funcțiile pe care calculația le îndeplinește, în strânsă legătură cu funcțiile contabilității, și anume: funcția de înregistrare, funcția de informare, funcția de control și analiză și funcția previzională.

Funcția de înregistrare a consumului de resurse, rezultat în urma procesului de producție se realizează pe perioade de gestiune și pe locuri generatoare de costuri. Aceasta se referă la determinarea costurilor de producție, pe tipuri de costuri, pe purtători de costuri și pe sectoare de activitate în baza documentelor justificative, permițând compararea costului cu veniturile realizate.

Funcția de informare se concretizează în datele și informațiile necesare organelor de conducere. Aceste informații se referă la costul producției pe ansamblul activității, costul pe fiecare produs, lucrare sau serviciu, pe elemente de cheltuieli și articole de calculație. Nivelul și dinamica acestora dă

posibilitatea organelor de conducere să cunoască modul în care sunt utilizate și eficiența utilizării resurselor. Pornind de la aceasta, managerii pot trage concluzii referitoare la întreaga activitate, chiar și legate de rezultatele financiare. Din această cauză, în literatura de specialitate se apreciază că această funcție satisface însușirile unui instrument de cunoaștere a realităților existente la un moment dat în cadrul unităților economice. Prin această funcție contabilitatea analitică este un instrument de gestiune cu care se înarmează conducerea unei întreprinderi pentru a-și satisface nevoile de informare și pentru a-și orienta deciziile.

Funcția de analiză și control este legată de îndeplinirea celorlalte două funcții și servește procesului de fundamentare a deciziilor prin care se materializează conducerea producției. Această funcție atribuie informației costurilor calitatea de instrument utilizat în urmărirea normelor de consum, folosirea completă a timpului de lucru și a capacității de producție a utilajelor, identificarea și utilizarea rezervelor interne ale întreprinderii pentru reducerea costurilor de producție. Caracterul activ de intervenție operativă al funcției de analiză și control a informației costurilor se manifestă prin posibilitatea pe care o au organele de conducere de a confrunța realizările efective cu obiectivele și indicatorii bugetați și de a regla pe această bază prin decizii desfășurarea activității economice viitoare.

Funcția previzională, legată de aplicarea unor metode perfecționate de conducere, oferă elemente de fundamentare a proiectării costurilor sub aspectul nivelului și structurii prin luarea în considerare a factorilor de influență în dinamica previzibilă de manifestare a lor. Un rol însemnat îl joacă aplicarea metodelor direct-costing, standard cost, etc., care se caracterizează printr-un potențial informațional sporit atât sub aspect previzional, cât și pe parcursul desfășurării procesului de producție. În management, calculația costurilor este privită ca o sursă informațională de bază, accesibilă fiecărui nivel de conducere deoarece (Olariu, 1977):

- costurile sunt prezente în toate aspectele dintr-o întreprindere;
- calculația costurilor exprimă eficiența activității economice și nivelul de îndeplinire a scopului urmărit;
- informațiile rezultate din calculația costurilor sunt adresate tuturor managerilor din diviziile generatoare de costuri;
- răspunderea pentru nivelul costurilor se desfășoară pe toate treptele ierarhice de conducere;
- fiecare manager este răspunzător pentru costurile din compartimentul său (Olariu, 1977).

Deoarece prin costuri se oglindește întreaga activitate a întreprinderii, calculația costurilor trebuie privită ca o metodă de conducere prin costuri, alături de conducerea prin obiective, prin excepție, prin bugete etc.

Mediul economic, întreprinderea, piața, inclusiv comportamentul subiectului economic se află în continuă mișcare și transformare. Astfel, menținerea echilibrului care corespunde aceluiași obiectiv, creșterea valorii entității, necesită mereu acțiuni corective care revin gestiunii, modului de administrare și conducere.

Managementul întreprinderii, prin funcțiile și atributele sale, este cel care determină obiectivele întreprinderii, resursele necesare realizării lor precum și distribuirea rezultatelor create prin utilizarea acestor resurse. Materiile prime pe care se fundamentează managementul întreprinderii sunt informațiile și oamenii.

Materializarea procesului de conducere are loc prin actul de decizie ce implică trei sisteme și anume:

- sistemul operațional sau sistemul de acționare în care se desfășoară fenomenele economice respective;
- sistemul de conducere, care reprezintă ansamblul centrelor de decizie și acțiunea acestora în funcționarea sistemului informațional;
- sistemul informațional, care face legătura între sistemul operațional și cel de conducere.

Un proces decizional adecvat și fundamentat nu poate fi conceput fără aportul esențial al contabilității. Pe baza contabilității ca sistem informațional toți utilizatorii iau decizii economice, pentru:

- a hotărî când să cumpere, să păstreze sau să vândă o investiție de capital;

- a evalua capacitatea întreprinderii de a oferi diverse beneficii angajaților săi;
- a evalua răspunderea sau gestionarea materială;
- a evalua garanțiile pentru creditele acordate întreprinderii;
- a determina profitul și dividendele ce se pot distribui;
- a determina politicile de impozitare;
- a elabora și utiliza date statistice despre venitul național;
- a reglementa activitatea întreprinderilor.

Contabilitatea financiară împreună cu contabilitatea de gestiune formează contabilitatea agenților economici. Alături de contabilitatea financiară, contabilitatea de gestiune este o primă sursă de informare a întreprinderii, indiferent de solicitanții informației.

Contabilitatea constituie instrumentul principal de cunoaștere, gestiune și control ale patrimoniului, principalele obiective fiind:

- înregistrarea cronologică și sistematică a mișcărilor de patrimoniu;
- asigurarea integrității patrimoniului și controlul operațiunilor patrimoniale efectuate;
- monitorizarea și furnizarea rezultatelor obținute atât pentru necesitățile proprii cât și pentru informarea asociaților sau acționarilor, clienților și furnizorilor, băncilor, organelor fiscale și altor persoane fizice și juridice;
- furnizarea informațiilor necesare întocmirii documentelor de sinteză contabilă;
- supravegherea activității și a performanțelor întreprinderii;
- creșterea eficienței economice.

Analizată prin prisma domeniului informațional și decizional al unei întreprinderi, contabilitatea financiară împreună cu analiza economico-financiară produce și comunică, asistă și decide cu privire la poziția financiară a întreprinderii, performanța economică și financiară, precum și la fluxurile de numerar generate de investirea / finanțarea, angajarea / utilizarea resurselor, producția / distribuția bogăției create de către entitate, care este, simultan, juridică, economică și financiară.

În ajutorul acestora vine contabilitatea managerială. Aceasta din urmă nu este o entitate independentă față de contabilitatea financiară, ambele formând un tot organic. Ea își propune să furnizeze următoarele feluri de informații:

- informațiile care pot contribui la determinarea analitică a costurilor de producție, a prețurilor de vânzare și la analiza și controlul rentabilității;
- informațiile necesare controlului condițiilor interne de exploatare, prin analiza costurilor și a evoluției lor; compararea acestora cu datele prestabilite și găsirea cauzelor care au generat eventualele abateri;
- furnizarea informațiilor necesare evaluării componentelor de activ;
- furnizarea datelor necesare elaborării și urmăririi bugetelor de venituri și cheltuieli, a bugetelor de costuri; realizarea contabilității analitice a stocurilor pentru asigurarea unui circuit corect, dar și integritatea patrimoniului unității.

Contabilitatea managerială apare ca un complement indispensabil al contabilității financiare și analizei economico-financiare, ca un instrument de care are nevoie și, la un loc, alcătuiesc un tot unitar, definind tripticul informație – analiză – decizie. Locul contabilității de gestiune în structura informațională a întreprinderii este dat de aptitudinea de a oferi informații despre procesele interne care se desfășoară exclusiv sub autoritatea întreprinderii.

Cheltuielile din contabilitatea financiară sunt preluate și analizate în contabilitatea managerială după trei criterii interdependente:

- câmpul de aplicare al costurilor (funcțional, structural, operațional);
- conținutul economic al costurilor (complet, parțial) și
- momentul de referință al costurilor (prestabilit, efectiv etc.).

Întotdeauna contabilitatea s-a împletit foarte strâns, se conjugă temeinic și se va integra organic cu celelalte componente ale sistemului metodologic al costurilor. Fiind componentă de bază a acestui complex metodologic interdisciplinar, aceasta trebuie să rezolve problemele privind postcalculația

costurilor, îndeosebi cu privire la reflectarea cheltuielilor de aprovizionare, de producție, de desfacere a produselor și serviciilor.

În cadrul sistemului informațional economic general al întreprinderii, contabilitatea furnizează aproximativ 50% din totalul datelor informaționale ce se vehiculează în acest sistem. Această proporție se întâlnește și în domeniul costurilor. Contabilitatea este considerată principalul instrument decizional deoarece:

- înregistrează prin intermediul documentelor justificative, mijloacele și sursele unei gestiuni economice, sub aspectul mărimii, poziției, structurii și destinației lor;
- parametrii obiectivi pe care agentul economic tinde să-i realizeze (cost, profit, cifră de afaceri, solvabilitate) sunt consemnați în dinamica lor internă;
- urmărește realizarea stării de echilibru valoric între efort și efect, venituri și cheltuieli, mijloace și surse. Ținerea sub control a acestor relații implică utilizarea obligatorie a contabilității și a utilizării corecte a metodelor și tehnicilor de analiză economico-financiară;
- legitimitatea conducerii și a competenței manageriale este realizată prin intermediul contabilității;
- cea mai mare parte a informațiilor economice din mediul întreprinderii, sunt de regulă, de natură contabilă.

Se pune deci problema utilizării unei contabilități „active” care, în principal, prin calculul costurilor și analiza rezultatelor, să pregătească previziunile, controlul realizării lor, situația și explicarea abaterilor, măsurile de redresare pe care trebuie să le ia conducerea.

Desfășurarea eficientă a activității economice la nivel micro și macroeconomic nu poate fi concepută fără existența unui sistem informațional care să asigure conducerii toate elementele necesare în cadrul procesului decizional.

Procesul de luare a deciziilor privind activitatea întreprinderii presupune deci, pe lângă o informare competentă și o analiză calitativă și cantitativă a fenomenelor, un studiu al relațiilor care se realizează între acestea, dar și al factorilor care le influențează. Astfel, în tripticul informație – analiză – decizie, analiza joacă un rol hotărâtor în luarea unor decizii calitative și la timp.

5.1.3 Rolul sistemului informațional contabil în procesul decizional

Informația reprezintă o materie primă inepuizabilă, deoarece se poate folosi o anumită cantitate, fără ca izvorul ei să se diminueze. Stocul de informații se comportă după alte reguli decât cele obișnuite neexistând aspectul legat de proprietarul acesteia ușor determinabil la nivelul organizației într-un anumit interval de timp.

Orice metodă de concepție a unui sistem informatic trebuie să urmărească factori de natură tehnică și socio-economici. În domeniul tehnic, metoda trebuie să permită desfășurarea activităților în timp real, utilizând bazele de date corelate cu instrumente microinformatic existente sau atrase pentru un anumit proiect. În domeniul socio-economic metoda trebuie să se integreze obiectivelor unei game de unități care să urmărească descentralizarea deciziilor operative; simplificarea sarcinilor la nivelul posturilor de lucru; asigurarea securității și a confidențialității; ameliorarea proceselor de gestiune, toate acestea prin maximizarea supervizării la diferite nivele adaptându-se la cerințele tehnice, comerciale și structurale.

Metoda folosită trebuie să asocieze eficient aspecte organizaționale și informatice, care să urmărească facilitarea creșterii calității relațiilor între utilizatori și informaticieni. Aceasta trebuie să fie un mijloc comun de studiu, de concepție, de dialog, de formalizare a deciziilor și de control preventiv, pe scurt, să fie un mijloc precis și eficient dar fără a fi rigid pentru a fi acceptat în cadrul unui organism economic.

Percepția informației în literatura de specialitate este aceea că informația reprezintă un element generic al procesului de cunoaștere și reprezentare a realității, precum și a celui de concepție și de comunicare, inerente acțiunii umane, la scara societății, în general, și a organizațiilor, în particular.

Caracteristicile informației sunt influențate de gradul de subiectivitate, obiectivitate, făcând referire în acest caz la dependența acesteia de utilizator, de intervalul de timp de referință, dar și de aspectele cantitative și calitative, de exemplu „informația contabilă”. Informației trebuie să i se asocieze o valoare de utilitate, respectiv speranța de economie, calculată prin diferența realizată între efectele unei decizii promovate prin și fără elementul „cunoaștere”. Valoarea de utilitate a unei informații este strict dependentă de deprecierea fizică dar și morală care este prioritară. Datorită interacțiunilor multiple și complexe cu mulțimea informațiilor din mediul în care se produce și se difuzează, informația presupune un risc crescut de degradare.

Este importantă atitudinea receptorilor față de restricțiile impuse de producerea, transmiterea și, nu în ultimul rând, captarea informațiilor. În cazul unităților economice, existența unui volum foarte mare de informație a condus la diferite clasificări. După situarea în timp informațiile pot fi: active, pasive și previzionale.

Consecințe ale „existenței informației” apar în domeniul analizei și sintezei. Pe baza analizei se generează o serie de alte informații „subordonate”. Sinteza realizează asamblarea mai multor informații pentru a obține o „materie primă superioară”. Ambele activități nu pot exista decât într-un mediu deosebit de dinamic, în care coexistă două tipuri de „personaje” neînlocuibile: emitenții și beneficiarii.

Locul de naștere al informațiilor se numește sursă, iar zona unde acestea ajung se numește receptor. De la sursă până la receptor, informația circulă prin canale de comunicație. Rezultă că informația trebuie definită în strânsă legătură cu aceste trei noțiuni. În sfera activităților social-economice, producerea, circulația și utilizarea informației reprezintă un proces conștient, dirijat de legile specifice procesului informațional stabilite și modificate conform cerințelor cunoașterii și managementului activităților respective.

În orice sistem, indiferent de natură, între componentele acestuia și/sau între sisteme, informațiile iau naștere în mod obiectiv, determinist sau aleatoriu.

Dificultățile de analiză a informației apar din faptul că limbajele și fazele care rezultă din utilizarea lor pot da naștere unui sistem imbricat. În acest sens, demne de luat în considerare sunt cele trei aspecte ale procesului decizional: inteligența, modelarea și alegerea – faze în care informația deține rolul primordial. În faza „inteligență” se remarcă conștientizarea influenței informației asupra obiectivelor urmărite de agentul economic, proces modelat în funcție de ierarhia organizației respective, rezultând impactul major al informației de calitate aflate la locul și la timpul potrivit. Alegerea constă în selectarea soluției optime aplicabilă prin suma cunoștințelor dobândite în urma procesului de modelare, materializată printr-o mulțime de modele și criterii de aplicabilitate.

Este obligatorie delimitarea informațiilor după forma de exprimare, prezentându-se sub formă analogică, cantitativă și calitativă.

Scopul principal al deciziei este armonizarea obiectivelor propuse cu resursele, în condițiile obținerii unei eficiențe maxime.

În concluzie, calitatea deciziilor va depinde de precizia interpretării elementelor informaționale, nivelul de pregătire al decidenților și folosirea unor metode moderne de prelucrare. Caracteristicile deciziilor adoptate, capacitatea managerilor la diferite nivele ale entității, de a se afirma ca subiecți activi ai procesului economic depind de asigurarea unui fond și a unei infrastructuri informaționale adecvate și evaluate. Informația convertită în competențe manageriale apare ca sursă majoră de autoritate și legitimitate decizională.

5.2 Contabilitatea financiară ca bază de raportare a controllinguului

Contabilitatea financiară este orientată în primul rând spre acoperirea cerințelor de informație pentru destinatari externi. Contabilitatea financiară este din ce în ce mai mult utilizată în scop intern, în special ca sursă de informare pentru managementul entității economice.

Controllinguul costurilor vizează pregătirea deciziilor cu privire la performanța întreprinderii din prisma costurilor și rezultatelor, prin urmare deciziile trebuie bazate pe informații pertinente cu privire

la politica de preț, optimizarea programului de producție, alegerea celor mai bune metode și procedee de fabricație, strategiile de resurse umane, de marketing și vânzări.

Contabilitatea reprezintă principala sursă generatoare de informații pentru controlling, prin urmare controllingul utilizează contabilitatea costurilor care trebuie proiectată ca un sistem orientat pe sarcină și pe decizie și deoarece cantitatea de date furnizată poate avea dimensiuni foarte mari, controllingul este în măsură să comprime informațiile de așa natură încât să aibă relevanță pentru management și să influențeze deciziile pe care acesta le va lua. Eficiența sa depinde de capacitatea controllerului de a colecta și sintetiza informațiile relevante, precum și de modul de prezentare al acestora.

Pentru a evalua utilitatea contabilității financiare pentru scopul menționat se va proceda la o abordare în două etape: în prima etapă se vor prezenta principalele avantaje și dezavantaje stabilindu-se performanța reală a acesteia, iar în a doua etapă se va face o evaluare a limitelor utilizării contabilității financiare în activitatea de controlling.

5.2.1 Performanțele și limitele contabilității financiare

Contabilitatea financiară este mai degrabă una a angajamentelor, efectele evenimentelor se înregistrează în momentul producerii lor și nu pe parcurs, când au loc încasările (Matiș & Pop, 2010). Aceasta este o obligație legală a tuturor întreprinderilor, furnizând în primul rând informații stakeholderilor externi (instituțiile statului, investitori, bănci, clienți, etc.), dar utilizată adecvat se poate dovedi de mare utilitate și în gestiunea internă a întreprinderii.

Se constată existența a două reprezentări diferite ale situației entității economice: una externă – contabilitatea financiară și una internă – contabilitatea managerială, care trebuie să asigure împreună atingerea obiectivelor organizației (Cardoș, 2010).

Sistemul actual de contabilitate dispune de o serie de avantaje care au contribuit la extinderea și utilizarea sa largă. Cu toate acestea, el prezintă câteva deficiențe specifice care afectează atât conținutul informativ al contabilității financiare prevăzut pentru uzul destinatarilor externi, cât și utilitatea ei pe plan intern ca instrument de informare al managementului entității economice.

În cele ce urmează se vor prezenta avantajele și dezavantajele contabilității financiare pentru a putea identifica principalele performanțe. De partea avantajelor se pot enumera următoarele aspecte:

- Informațiile furnizate de contabilitatea financiară se bazează pe un mecanism regulator care este într-o mare măsură standardizat, acceptat și transparent;
- În cadrul contabilității financiare se generează informații obiective despre întreprindere;
- Contabilitatea financiară se supune controlului efectuat de un auditor independent;
- Datele din contabilitate devin comparabile între diferite entități economice.

Acestor aspecte li se contrapun următoarele dezavantaje:

- Valoarea întreprinderii și profitul obținut prezentate în contabilitatea financiară nu corespund realității în sens economic;
- Datele contabile depind de o multitudine de ipoteze, ceea ce deschide calea spre adoptarea unor politici bilanțiere și posibilitatea unor manipulări;
- Contabilitatea financiară este puternic orientată spre trecut ceea ce limitează capacitatea ei de predicție privind dezvoltarea entității economice.

Anumite clarificări sunt necesare a fi formulate pentru această listă de dezavantaje.

În primul rând scopul contabilității externe diferă semnificativ de cel al celei interne. Contabilitatea externă nu are ca țintă inițială evaluarea unei întreprinderi sau stabilirea unui profit (respectiv o creștere a valorii întreprinderii) în sens economic. Scopul acesteia este conform prevederilor internaționale, de a furniza informații care să le permită destinatarilor acestor informații realizarea unor evaluări proprii. De aici, rezultă criticile frecvente la adresa diferențelor, uneori majore, între valoarea din bilanț a capitalului propriu și valoarea sa de piață. Dar acestea sunt esențialmente nejustificate

deoarece contabilitatea externă nu urmărește stabilirea valorii corecte a entității economice, ci doar o redare a unor date.

Dacă se discută despre valoarea întreprinderii și aprecierea creșterii acesteia, trebuie efectuată o prelucrare suplimentară a informațiilor contabile, pentru a pune în evidență mărimile caracteristice reale ale performanței. Această cerință apare și în cadrul unor concepte diferite privind managementul orientat către valoare, ca de exemplu CVA, ROI, ROCE sau conceptul EVA introdus pentru prima oară în anii '80 (Friedl & Deuschinger, 2008). Conceptul EVA se bazează pe ideea de profit economic, când toate costurile operaționale și de capital (inclusiv capitalul propriu) sunt acoperite, numind transformarea mărimilor din contabilitatea externă ca o tranziție de la „Accounting Model” la „Economic Model”.

Unul dintre factorii aflați la originea deficiențelor contabilității externe își are cauza în orientarea acesteia spre prezentarea unor situații concrete și verificabile. Este de aceea necesar să se evite, pe cât posibil, ca evenimentele viitoare sau incerte să formeze baza de calcul a activității de contabilitate (Weber & Schäffer, 2011).

Totuși, în momentul unei evaluări în sens economic cu scopul atragerii de investitori sau la stabilirea unui profit, prognozele joacă un rol semnificativ, recomandându-se calcularea acestora prin metoda valorii nete actuale/prezente (Net Present Value – NPV).

Evaluarea cheltuielilor și veniturilor pe intervale de timp clar stabilite (perioade), ca principiu fundamental al contabilității se realizează în schimb, pe baza unor situații concrete și verificabile, ca de exemplu tranzacțiile cu terți sau la aplicarea unor titluri executorii cu privire la unele drepturi și revendicări. De aceea, activele din bilanț se evaluează în mare măsură pe baza costurilor de achiziții istorice, în loc să fie înscrise ca valoare justă.

Unele mărimi simple, cum ar fi stocurile de lichidități existente în casierie (trezorerie) pot fi determinate numai pe baza unor ipoteze sau convenții ca de exemplu în cazul conversiilor valutare. Aceasta lasă loc pentru măsuri de aplicare a unor politici bilanțiere. Astfel de situații incerte pot fi evitate numai în anumite limite, la fel ca și acțiunile de manipulare intenționată ce se pot produce în cursul activităților de audit.

Pentru a obține un nivel ridicat de obiectivitate și verificabilitate, în practică se elimină din contabilitatea financiară chiar și factorii care influențează nesemnificativ rezultatul întreprinderii. Aici intră în special, activele intangibile, de exemplu capitalul uman sub forma volumului de cunoștințe, a calificării și a motivării angajaților precum și elemente esențiale ale valorii rezultate din relația cu furnizorii și clienții. La fel, activitățile de cercetare care sunt afectate de riscuri, apar într-o proporție nesemnificativă în bilanț. Adesea, delimitarea și evaluarea exactă și clară a acestor resurse este imposibilă, astfel că abordarea lor în bilanț poartă amprenta incertitudinii.

Deficiențele prezentate anterior sunt vizate și se încearcă eliminarea lor chiar în cadrul activității de raportare proprii a întreprinderii. În continuare, sunt înfățișate mai ales sub noțiunea de „Value Reporting” o serie de completări și alternative la contabilitatea tradițională, multe fiind verificate deja în practică și aplicate.

5.2.2 Sistemul Value Reporting

Dacă modelele tradiționale de contabilitate și raportare sunt inadecvate pentru a oferi o imagine completă a stării de sănătate a întreprinderilor, atunci companiile trebuie să schimbe accentul raportării lor. Informațiile financiare istorice trebuie completate cu mai multe informații despre activitățile de consolidare a valorii și măsurile nefinanciare. Marea provocare pentru fiecare companie este dezvoltarea unor metodologii de măsurare fiabile și valabile pentru măsuri de performanță nefinanciare relevante pentru valoare, care au valoare predictivă - măsuri care indică cât de multă valoare pentru acționar va fi generată în viitor. Modelul de raportare a valorii (Value Reporting, engl.) se referă la extinderea raportării corporative astfel încât companiile să identifice și să răspundă nevoilor analiștilor și investitorilor de a obține informații relevante despre factorii de valoare, activele necorporale și fluxurile de numerar viitoare estimate.

Adeseori, se pune întrebarea dacă sistemul extern de contabilitate furnizează aceleași informații relevante precum cel intern, existând chiar situații de bilanțuri înșelătoare, cu scop de fraudă. Astfel că, contabilitatea financiară devine obiectul unor critici tot mai intense, pierdându-și din încredere. Sistemul contabil a fost criticat des în literatura de specialitate ca fiind depășit.

În contextul din ce mai dinamic al activității economice se constată o tendință de scădere a relevanței informațiilor generate de contabilitatea financiară din cauza orientării spre trecut a acesteia, pe când întreprinderile moderne caută abordări inovative, orientate spre valoare, care să reflecte contextul real în care regăsește întreprinderea. Mai mult, se pune tot mai mult accentul pe resursele necuantificabile numeric ce nu sunt luate în considerare în situațiile contabile, precum capitalul uman, situația clienților precum și capacitatea de inovare a entității economice. Piețele de capital solicită informații cuprinzătoare care să le permită obținerea unei imagini clare a activităților entităților economice. În acest context se cer răspunsuri la întrebări de genul cum funcționează modelul operațional al întreprinderii și cum funcționează managementul intern al întreprinderii.

Conceptul de Value Reporting se referă la deficiențele deja prezentate ale contabilității financiare și la cerințele nesatisfăcute privind necesarul de informații al pieței de capital (Weber & Schäffer, 2011).

Folosind instrumente de informare alternative, se încearcă publicarea suplimentară a unor informații privind entitatea economică, dincolo de activitatea de raportare obligatorie. Aici trebuie constatat că cererea de informații a piețelor de capital este realmente nelimitată în adevăratul sens al cuvântului. De aceea este necesar să se traseze limita pentru Value Reporting acolo unde costurile raportării suplimentare depășesc beneficiile acesteia precum și atunci când se constată că avantajele transparenței revin nu doar investitorilor ci și concurenței. Mijloacele de aplicare în practică a conceptului de Value Reporting pot fi diferite. Spectrul acestora se extinde de la descrieri verbale detaliate ale strategiei întreprinderii și a mediului concurențial, la anunțarea unor indicatori economici de vârf (în cadrul orientării spre valoare a managementului entității economice) și până la publicarea unor întregi sisteme de indicatori care se sprijină frecvent pe conceptul de Balanced Scorecard (echilibrarea scopurilor). Sistemul Balanced Scorecard a fost introdus pentru prima oară de Kaplan și Norton în 1992, în cadrul unui articol din Harvard Business Review, oferind o descriere clară a ceea ce trebuie întreprins într-o organizație pentru îmbunătățirea performanțelor (Kaplan & Norton, 1992). Această abordare include în analiza performanțelor organizației indicatori care reflectă următoarele patru perspective:

- Perspectiva financiară: profit operațional, creșterea veniturilor, reducerea costurilor, variația stocurilor, marja brută, rata investițiilor, etc.
- Perspectiva clientului: cota de piață, satisfacția clientului, procentul de menținere a clienților, timpul necesar îndeplinirii cerințelor clientului, etc.
- Perspectiva proceselor interne:
 - procesul de inovare: capacitatea de producție, numărul de produse sau servicii noi, numărul de patente, timpul de dezvoltare a unui produs nou, etc;
 - procesul operațional: procentul rebuturilor, timpul de livrare a produsului, procentul de livrări la timp, etc.
 - Procese de management ale clienților: ore de instruire în utilizarea produsului, timp necesar înlocuirii produselor defecte, timp de răspuns solicitărilor clienților, etc.
 - Procese sociale și de reglementare: stabilitatea cadrului legal, cerințe de îndeplinire a conformității cu legislația, etc.
- Perspectiva organizațională: gradul de educare al angajaților și nivelul lor de îndemânare, gradul de motivație al angajaților, procent de implementare a sugestiilor angajaților, etc. (Muțiu & Mureșan, 2006).

Utilizarea abordării Balanced Scorecard este un pas în direcția corectă spre modelul de raportare a valorii, dar este doar un prim pas, în realitate fiind nevoie de mai mult pentru a aborda în mod sistematic fie nevoia, fie procesul de furnizare a informațiilor pe care piața le dorește și trebuie să le cunoască.

Deoarece majoritatea companiilor își bazează sistemul primar de management aproape exclusiv pe informațiile financiare și pe bugete pentru a evidenția performanța pe termen scurt, e necesară publicarea unor indicatori (Kaplan R. S., 2009). Publicarea unor indicatori-cheie interni are în vedere două scopuri simultan:

- Furnizarea celor interesați a unor informații suplimentare asupra performanțelor entității economice;
- Furnizarea unui tablou de ansamblu privind managementului intern al entității economice (Weber & Schäffer, 2011).

Anunțarea unor indicatori de uz intern ce servesc conceptului de orientare spre valoare a managementului entității economice (Value Reporting), informează beneficiarii din exterior că respectivul concept reprezintă baza conducerii entității economice și pot sta la baza atragerii de investitori.

O altă posibilitate de abordare de tip Value Reporting se bazează pe stabilirea unui sistem de indicatori-standard (care ar putea include de exemplu indicatorul „satisfacția clientului”) pe care cât mai multe entități economice să-i poată raporta în mod cât mai unitar. În acest scop trebuie elaborate standarde care să stabilească indicatorii și cum să fie determinați și raportați aceștia. Avantajul unei astfel de soluții constă mai ales în faptul că informațiile pot fi comparate în mod ideal între entitățile economice. (Weber & Schäffer, 2011).

Modul în care trebuie să fie prezentat un document tip Value Reporting nu poate fi considerat nici pe departe ca fiind definitiv clarificat. Este însă limpede că abordarea de tip Value Reporting nu reprezintă doar o tendință de moment, ci se referă la un proces declanșat cu mult timp în urmă, caracterizat prin dinamicitate.

5.2.3 Raportarea în cadrul activității de controlling

Furnizarea de informații reprezintă una dintre cele mai importante activități ale controllerilor. Calitatea deciziilor managementului depinde în mod esențial de calitatea informațiilor furnizate care permit luarea respectivelor decizii. Din acest motiv, întreprinderile depun eforturi financiare și umane importante pentru crearea și întreținerea unui sistem de raportare eficient. Activitatea de raportare ocupă primul loc de pe lista activităților importante.

Opiniile autorilor referitoare la domeniul tematic al activității de raportare sunt diferite. Conform unei definiții mai largi, activitatea de raportare cuprinde întreaga activitate de furnizare a informațiilor. Conform unei alte definiții, activitatea de raportare se limitează la acea parte a activității de furnizare a informațiilor care se ocupă cu transmiterea sistematică a informațiilor. În practică, aceasta se referă la transmiterea informațiilor de natură internă ale întreprinderii.

La o primă privire, transmiterea de informații poate apărea ca o activitate banală din punctul de vedere al cerințelor impuse. Cu toate acestea, în practică este necesar ca informațiile să ajungă rapid și sigur la dispoziția managementului și angajaților, iar aceasta nu se poate realiza decât prin intermediul unui sistem de raportare eficient.

Rapoartele pot diferi unele de altele din multe puncte de vedere, iar în practică există o diversitate de rapoarte la fel de mare ca și cea a entităților economice în care au fost întocmite. Totuși, atât Uniunea Europeană, cât și Comisia Internațională pentru Standarde în Contabilitate (International Accounting Standards Board) doresc standardizarea rapoartelor financiare (Elliott & Elliott, 2011).

În figura de mai jos se prezintă sinoptic principalele dimensiuni structurale pe baza cărora se va analiza sistemul de raportare.

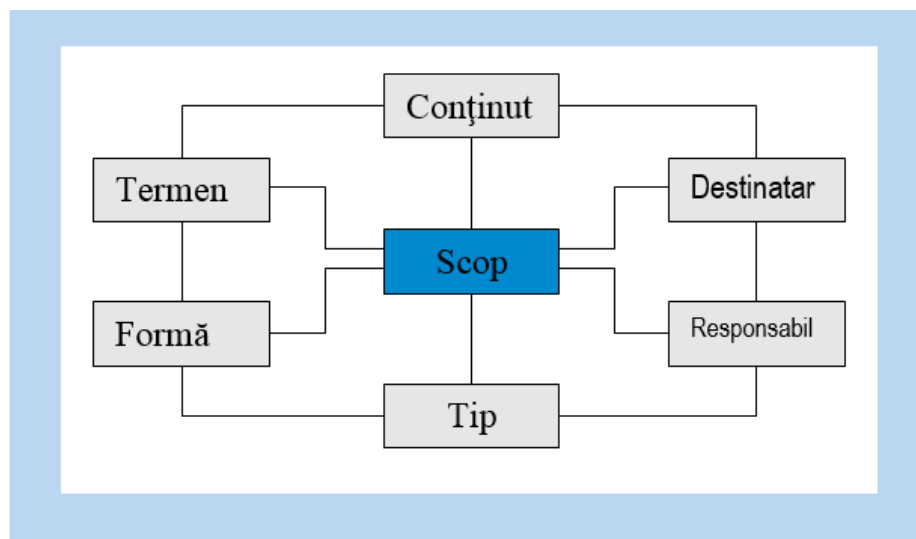


Figura 5.1. Dimensiunile structurale ale sistemului de raportare (Küpper, 2008)

În primul rând controllerii trebuie să decidă care este scopul principal și eventual obiectivele secundare ale rapoartelor întocmite. Scopul raportării reprezintă punctul de pornire al tuturor considerațiilor referitoare la modul de întocmire al acestora (Koch, 1994). În principiu, există trei scopuri ale rapoartelor, cunoscute încă de la discutarea scopurilor calculației costurilor: documentare, planificare și control.

Documentarea răspunde mai ales la cerințelor reglementării contabilității externe care prevede obligații și termene de păstrare pentru anumite date financiare și de bilanț. Documentarea are însă și un rol intern. Astfel, controllerii folosesc frecvent date istorice pentru planificare, care trebuie să fie disponibile și mai mult să se asigure corectitudinea lor. Pe baza acestora managerul poate să accepte date de planificare istorice stabilite de comun acord cu controllerul.

Planificarea este al doilea scop al raportării, rapoartele servind la pregătirea deciziilor. De exemplu se poate întocmi un raport privind pozițiile valutare. Pe baza unor astfel de informații se poate lua o decizie privind o posibilă asigurare contra riscurilor valutare.

Al treilea scop al raportării îl reprezintă controlul, care se bazează semnificativ pe informațiile cuprinse în rapoarte. Raportul lunar asupra centrelor de cost poate constitui un exemplu. Pe această cale, respectarea bugetului unui centru de cost poate fi examinată lunar. În caz de abateri, rezultatele controllingului pot fi urmate de acțiuni concrete. De exemplu rapoartele privind abaterile față de plan pot declanșa măsuri compensatorii la nivelul compartimentului respectiv.

În continuare, după stabilirea scopului raportării, controllerul trebuie să decidă legat de structura raportului în funcție de modul în care destinatarul va utiliza informațiile furnizate.

O altă dimensiune structurală a sistemului de raportare o reprezintă tipul de raport care se determină pe baza evenimentului care a declanșat întocmirea sa. Tipul de raport diferă în funcție de atingerea unui anumit moment în timp (raport standard), de depășirea sau neatingerea unei anumite valori de prag (raport de abatere) precum și de inițiativa de solicitare a unor manageri (raport la cerere) (Küpper, 2008).

În cazul rapoartelor standard, caracteristicile sale esențiale cum ar fi conținutul, forma și termenul de publicare sunt normate, adică stabilite în prealabil. Acestea au de regulă o importanță sporită în activitățile întreprinderii, ceea ce impune întocmirea lor cu deosebită atenție, chiar alocarea unor resurse pregătite în acest sens. De asemenea se recomandă efectuarea unei analize a necesarului de informații relevante precum și o permanentă preocupare privind structurarea raportului.

Spre deosebire de rapoartele standard, rapoartele de abateri (privind abaterile) nu sunt întocmite la finele unui ciclu de raportare fix. Ele sunt transmise către management numai dacă un anumit prag valoric nu a fost atins sau a fost depășit iar situația trebuie supusă atenției managementului. Acest prag este cu atât mai important cu cât managementul, deși nu primește rapoarte în mod curent, nu trebuie informat doar în momentul când situația a luat o turnură ireversibilă, ci și cu o anumită periodicitate relevantă pentru luarea deciziilor. Rapoartele de abateri sunt instrumentele adecvate pentru impunerea unor acte de voință și control al anumitor situații. O dificultate la întocmirea rapoartelor de abateri o constituie stabilirea pragului valoric.

Rapoartele la cerere au ca trăsătură caracteristică solicitarea lor ocazională de către management. Managementul solicită astfel de rapoarte ori de câte ori necesarul de informații depășește volumul datelor conținute în rapoartele standard respectiv în rapoartele de abateri. Deoarece întocmirea unor rapoarte la cerere depinde de necesarul de informații și analize al managementului, numărul și ritmul de emisie al acestora pot varia semnificativ.

Se poate demonstra empiric faptul că aproximativ jumătate din timpul dedicat de controlleri pentru întocmirea de rapoarte este destinat rapoartelor standard. Predominante sunt în acest sens rapoartele lunare:

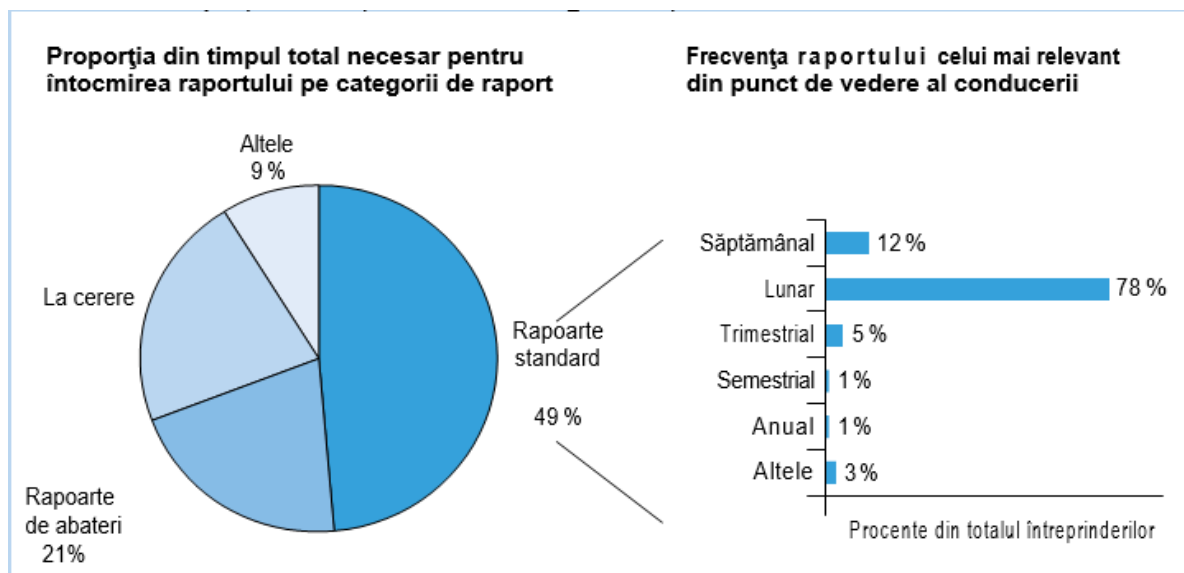


Figura 5.2. Tipurile de rapoarte (WHU-Asociația de controlleri)

În încheiere trebuie remarcat faptul că performanțele sistemelor informatice reduc treptat diferențele dintre rapoartele standard și rapoartele la cerere. Sistemele informatice moderne permit managerilor ca pe baza ofertei standard de date să-și configureze propriului meniu de date. Pe de altă parte, există pericolul ca managerul să fie copleșit de multitudinea de rapoarte și să nu mai fie capabil să identifice informațiile relevante pentru procesele decizionale. Limitarea volumului de informații la cele cu adevărat necesare reprezintă astfel o sarcină elementară a controllerului. Chiar dacă tehnologia de astăzi permite un nivel de personalizare tot mai ridicat, rapoartele standard create după experiențe îndelungate în domeniu, nu vor dispărea complet ca formă de raportare. Rapoartele standard sunt foarte potrivite pentru sistemele de conducere interactive deoarece atrag atenția managerilor asupra anumitor sectoare. Pe de altă parte, rapoartele standard sunt esențiale pentru o utilizare în sens conceptual a informației ele asigurând baza de cunoștințe a managerilor (Horvath, 2009).

Conținutul rapoartelor poate fi caracterizat din punct de vedere al structurii, obiectului, tipului și obținerii informațiilor.

Structurarea informațiilor începe de la partea de cuprins. În funcție de volumul acestuia și de cercul destinatarilor săi se poate întocmi și un sumar managerial în care informațiile să fie puternic

condensate. Structurarea în continuare a raportului implică ordonarea informațiilor de la cele cu caracter general la cele specifice. Astfel, informațiile pot fi separate în informații sinoptice și informații detaliate.

În definitiv o condiție pentru un raport eficient, indiferent de structura adoptată, este ca acesta să fie intuitiv și să poată fi ușor înțeles de cititor.

Conform tipului informației, informațiile pot fi diferențiate după „caracterul” lor adică după felul în care este descris obiectul lor. Faptele și situațiile cuprinse în raport reprezintă obiectul informației. Obiectul informației poate fi o unitate economică, segmente ale mediului economic, valori istorice sau viitoare. Pot fi astfel imaginate prezentări faptice, explicative, normative sau previzionate.

Pentru întocmirea unui raport de calitate trebuie identificate în prima etapă faptele și datele relevante. Acestea trebuie mai întâi prezentate (faptic), apoi eventual clarificate (explicativ), relaționate cu alte date pentru a fi valorizate (normativ) și în fine utilizate în scop de prognoză (predictiv).

O diferențiere deosebit de adecvată a informațiilor este cea dată de Balanced Scorecard – un raport structurat realizat și prin intermediul automatizării, cu scopul de a facilita controllerului urmărirea realizărilor targetelor stabilite și a consecințelor respectivelor acțiuni. Acesta prevede o împărțire între indicatori financiari și non-financiari (de proces, piață/clienți, angajați și de inovare). Această ultimă diferențiere este extrem de relevantă în contextul controllingului deoarece informațiile monetare – în special cele referitoare la costuri constituie domeniul de informare al controllerilor. Aceasta reprezintă însă doar o parte a informațiilor valorice relevante. Costurilor referitoare la activitățile de conducere directe le revine o importanță din ce în ce mai scăzută. Creșterea dinamicii și complexității permit creșterea importanței datelor cantitative și în special a celor calitative în cadrul activităților de conducere pe termen scurt desfășurate pe teren.

După cum a fost menționat anterior, raportul trebuie să expună informații relevante într-o formă clară, ușor de înțeles pentru destinatarii săi, în funcție de nivelul acestora de specializare bineînțeles. Este la latitudinea controllerului forma de prezentare a raportului, dar se recomandă utilizarea a cât mai multor elemente grafice și vizuale.

Raportul se caracterizează prin volum, formă de organizare (design) precum și prin forma de prezentare a informațiilor.

La stabilirea volumului, controllerii sunt obligați să soluționeze dilema între a furniza informații cât mai extinse managerilor și a limita volumul acestora la anumite informații considerate esențiale. În funcție de scopul urmărit – informare sumară sau lucrare de referință – volumul raportului poate suferi variații semnificative. Volumul raportului este influențat și de numărul de cifre de pe fiecare pagină – densitatea de cifre. Este evident că odată cu creșterea numărului de pagini și a densității de cifre scade și claritatea documentului apărând pericolul unei supraîncărcări informaționale. Cu cât rapoartele sunt mai lungi, cu atât ele vor fi citite în mod incomplete. Așadar, rolul controllerului de a limita excesul de informație este și în acest caz unul esențial.

Forma de organizare și prezentare a rapoartelor poate varia puternic, dar aceasta este semnificativă în captarea și menținerea atenției cititorilor. Chiar dacă conținutul propriu-zis este concret și la obiect, o prezentare stimulatorie va favoriza parcurgerea raportului. Prin aceasta se înțelege un mod de prezentare interesant și atractiv a informațiilor, care se poate realiza folosind într-un mod adecvat elemente de culoare și elemente optice diverse. Însă, există riscul căderii în cealaltă capcană – a supraîncărcării vizuale a documentului, astfel că elemente grafice vor fi utilizate cu măsură (Steinle & Daum, 2007; Wirth, 2000), deoarece exagerările îngreunează înțelegerea informațiilor prezentate.

Formele de prezentare pot fi tabelele, graficele și comentariile. Tabelele permit redarea unui mare volum de date și sunt adecvate pentru serii (șiruri) de date sau dezvoltări. Dar folosirea în exces a tabelelor duce la un efect de respingere din partea cititorului. Graficele reprezintă o modalitate extrem de potrivită de a dinamiza coloanele de cifre și să prezinte sinoptic aspectele descrise de aceste cifre. Relevanța graficelor este adeseori superioară celei a tabelelor. Trebuie însă avut în vedere ca diagramele să reflecte cât mai bine situația raportată, indiferent de tipul lor (coloane, linii, tip „plăcintă” sau tip „cascadă”) (Zelazny, 2005). În anumite cazuri este utilă introducerea unor comentarii, însă acestea

trebuie tratate în mod flexibil deoarece comentarii prea multe și prea detaliate încarcă în mod inutil raportul.

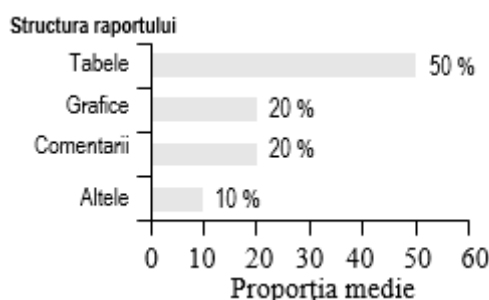


Figura 5.3. Proportia de componente ale unui raport (Sursa: WHU-Asociația de Controlleri)

Un raport va fi constituit dintr-o parte de cifre sub formă tabelară și dintr-o parte cu grafice și comentarii. Întreprinderile întocmesc rapoartele mai ales în formă electronică și din ce în ce mai rar sub formă tipărită.

În principiu, se recomandă ca un raport cu frecvență regulată să-și mențină configurația de bază și să utilizeze în mod constant formele de prezentare adoptate inițial. De exemplu, diferitele compartimente trebuie să utilizeze același tip de diagramă pentru a descrie o anumită situație raportată pentru a ușura transmiterea informației către managerul de sector.

Ca o idee generală, un raport trebuie să surprindă evenimentele importante ale perioadei de raportare, indicatorii principali ai entității, cei macroeconomici, să faciliteze comparația cu perioade similare de timp, să ofere un istoric, să evidențieze trendurile și dinamica indicatorilor, să fie relevant pentru destinatar, să fie inteligibil și simplu.

În concluzie, redactarea unui raport eficient presupune o atenție sporită din partea controllerului, atât asupra corectitudinii și relevanței datelor, cât și asupra modului de prezentare grafică. Forma raportului contribuie major la scopul acestora – de a transmite informația necesară sprijinului proceselor manageriale și decizionale.

Controllerul trebuie să decidă mai întâi cu privire la ciclul de raportare, adică a intervalelor de timp la care se face raportarea. Stabilirea ciclului de raportare este o chestiune de compromis: pe de-o parte creșterea frecvenței de raportare asigură creșterea actualității informațiilor iar pe de altă parte apare pericolul de supraîncărcare cu informații a managerilor și o intensificare a eforturilor controllerilor. Periodicitatea raportării trebuie optimizată de către controller în funcție de nevoile managerului.

Al doilea aspect important care se subsumează noțiunii de termen de raportare este intervalul de timp dintre producerea unui eveniment și momentul apariției raportului. Referitor la un raport lunar, aceasta înseamnă numărul de zile scurse de la finele lunii și până la predarea raportului către management. Regula predominantă este cu cât mai repede cu atât mai bine. Progresele tehnologiei informației din ultima perioadă au contribuit semnificativ la scurtarea timpului de așteptare.

În practică, majoritatea rapoartelor se publică în primele 10 zile după finele lunii. Cu toate acestea, cele mai multe întreprinderi pun la dispoziția conducerii o informare privind cifra de afaceri începând cu ziua a 3-a de după finele lunii. Analizele asociației de controlleri WHU arată că gradul de informatizare are o influență semnificativă asupra vitezei de întocmire a raportului. Întreprinderile cu un înalt nivel de informatizare necesită, în medie 8 zile până la transmiterea raportului iar cele cu un nivel mai redus au nevoie de circa 10 zile (Weber, Schaier, & Strangfeld, 2005).

5.2.4 Redactarea unitară a rapoartelor de management și a prezentării activităților – Metoda SUCCESS

Rapoartele anuale sunt folosite pentru a reda o imagine clară și ușor de înțeles a unei companii. Managerii au o bază bună pentru luarea deciziilor numai dacă controllerii reușesc să analizeze corect cifrele de afaceri, să le raporteze și, în cele din urmă, să le prezinte convingător. Mai ales în ultimul pas al raportării - prezentarea textuală și vizuală a cifrelor de afaceri - informațiile importante sunt adesea ascunse sau exprimate într-un mod înșelător. Reguli uniforme de comunicare sunt cu atât mai importante aici.

Există studii în literatura de specialitate care se preocupă de modul de întocmire al unui raport, pentru a-și atinge obiectivele. Hichert a dezvoltat o metodă care cuprinde regulile esențiale pentru redactarea rapoartelor activităților într-o entitate economică – metoda SUCCESS (Hichert, 2010).

Rapoartele și prezentările de bună calitate permit transmiterea operativă a informațiilor solicitate de destinatari. Este vorba, în special, de a transmite mesaje clare, sub forma unor constatări, explicații și recomandări concrete care reprezintă răspunsuri la întrebări implicite sau explicite adresate de cei care le citesc sau le ascultă. Statisticile și lucrările de referință care nu conțin mesaje nu intră în categoria rapoartelor. În cazul acestora se presupune că cei care le citesc se ocupă ei înșiși cu aceste probleme, fiind capabili de a-și formula propriile concluzii. Nu sunt considerate ca fiind prezentări, discuțiile de lucru sau mesele rotunde, la care cei prezenți discută în comun diverse teme și elaborează rezultatele.

Elementul esențial al rapoartelor și prezentărilor de calitate îl reprezintă conținutul interesant și inteligibil al acestora. Informația poate fi prezentată într-o formă atrăgătoare dar aceasta nu trebuie să reprezinte un scop în sine. O comunicare eficientă are la bază reguli obligatorii iar aceasta se aplică și în cazul comunicării în domeniul afacerilor – raportul fiind o formă de comunicare între controller și manager. Este de evitat creativitatea și exprimarea arbitrară atât în cazul formei verbale cât și al celei vizuale. În schimb este nevoie de mesaje clare, standardizare consecventă și reducere la esențial. În continuare sunt enunțate șapte reguli elaborate pe baza experienței practice și a studiului fenomenului.

Companiile care respectă regulile de bază ale metodei SUCCESS dezvoltată de Hichert (2010) asigură o comunicare mai ușoară și, în mare măsură, fără neînțelegeri, prin utilizarea uniformă a termenilor și simbolurilor. Acestea reduc conținutul la elementele esențiale, formulează mesaje clare și creează astfel baza pentru o comunicare eficientă.

Sunt propuse următoarele șapte categorii principale de reguli (a căror inițială în limba engleză a dat numele metodei) pentru comunicarea scrisă de afaceri (de exemplu, rapoarte, statistici) și comunicarea orală de afaceri (de exemplu, prezentări, prelegeri):

SAY - Transmiterea mesajelor

Rapoartele sunt adesea doar colecții de date fără mesaj discernabil destinatarului. Mesajele trebuie să fie propoziții complete care descriu în mod corespunzător o anumită situație. Veridicitatea lor trebuie să fie verificabilă prin celelalte informații din raport. Imaginile și figurile din cadrul unui raport sau al unei prezentări trebuie astfel realizate, încât să susțină vizual mesajul. Imaginea trebuie să fie o reprezentare a mesajului transmis și nu mesajul în sine. Mesajele trebuie să ocupe primul loc dintr-un lanț de argumente.

UNIFY - Reprezentarea unificată

Regulile clare de reprezentare facilitează crearea rapoartelor și înțelegerea lor. Din păcate, nu există o reprezentare unificată universală, dar trebuie ca în interiorul întreprinderii să se formuleze niște reguli unitare de redactare. Regulile de notație și simbolurile unitare sunt menite atât să crească inteligibilitatea rapoartelor cât și să simplifice întocmirea lor. Elemente care au aceeași semnificație trebuie reprezentate identic, iar cele care diferă trebuie reprezentate diferit.

CONDENSE - Condensarea informației

Densitatea mare a informațiilor permite prezentarea unor fapte complexe, dar numai prezentarea generală a ansamblului permite o evaluare corectă a informațiilor detaliate.

O densitate înaltă a informației – sub forma numărului de caractere pe unitatea de suprafață – oferă o imagine sinoptică a unor situații complexe reprezentând premisa transmiterii unor mesaje relevante. Cu cât crește numărul de dimensiuni al datelor reprezentate precum și cel al caracterelor pe unitatea de suprafață, cu atât se simplifică transmiterea unor situații complexe. Prin contrast, dacă același volum de informații este distribuit pe mai multe pagini, interpretarea informației de către destinatari devine mai dificilă.

CHECK - Asigurarea calității

Destinatarii rapoartelor se așteaptă la date corecte în ceea ce privește conținutul, dar de multe ori în comunicarea de afaceri intervin diagrame manipulate.

Calitatea unui raport se măsoară prin satisfacerea nevoilor destinatarilor: furnizarea de date relevante și corecte la momentul de timp potrivit. Aceste date trebuie să fie reprezentate însă într-un mod adecvat. De exemplu, diagramele de tip unidimensional, cercuri sau alte curbe închise, au o capacitate limitată de a transmite mesaje. Deosebit de deranjante sunt scările manipulate, axele de coordonate scurtate sau lățimile inegale ale diferitelor clase sau categorii, în cazul distribuțiilor. În astfel de cazuri, nu modalitatea de reprezentare vizuală este greșită, ci mesajul transmis de aceasta este unul greșit, deoarece nu este în concordanță cu valorile numerice de la baza reprezentării.

EXPRESS - Realizarea conceptului

O vizualizare bună începe cu alegerea tipului de diagramă sau tabel care transmite mesajul dorit și faptele de bază cât mai repede posibil.

Regulile SUCCESS prezentate aici (Hichert, 2010) intervin fundamental în cultura comunicării, iar aplicarea lor în practică trebuie planificată cu grijă. În acest scop sunt necesare decizii clare la nivelul conducerii, trebuie implementat un concept unanim cunoscut de simbolizare și notare precum și instrumente software adecvate. Mai mult, se vor respecta regulile stabilite pentru realizarea modificărilor organizatorice.

SIMPLIFY - Urmărirea simplificării

Aceasta face referire la simplificarea lizibilității diagramelor și tabelelor, la eliminarea redundanței care eliberează obiectele raportului de zgomotul de fond evitabil.

Furnizarea de informații se poate caracteriza prin redundanță (informații deja cunoscute) sau prin ininteligibilitate (informații al căror sens nu se înțelege). Informația receptată de destinatar este nouă pentru acesta, ea contribuie la extinderea cunoștințelor sale și astfel poate servi ca bază pentru decizii mai bune. În cazul rapoartelor și prezentărilor, locul central trebuie să fie ocupat de transmiterea informației și orice fel de distragere a atenției prin culori, contururi, margini și nuanțe inutile este dăunătoare în acest sens. Trebuie evitate atât zgomotul cât și redundanța precum și orice alte elemente structurale neimportante care pot abate atenția de la mesajul ce urmează să fie transmis.

STRUCTURE - Structurarea conținutului

În multe cazuri rapoartele și prezentările nu au o structură logică în sine. Suprapunerile și incompletitudinea fac comunicarea de afaceri dificil de înțeles.

Rapoartele și prezentările trebuie structurate clar și inteligibil, iar relatarea faptelor trebuie să se deruleze în mod logic. Listarea de elemente inegale la clasificări, suprapunerile de idei în cadrul textelor și argumentațiile incomplete îngreunează înțelegerea. Rapoartele structurate corespunzător încep cu un rezumat, sunt structurate logic și au o organizare conceptuală ierarhică (Hichert, 2010).

Rapoartele scrise și prezentările verbale sunt printre cele mai importante forme de comunicare între controlleri și management. Sfera destinatarilor rapoartelor a fost deja limitată la angajații întreprinderii. Acționarii externi sau publicul interesat nu aparțin acestei sfere. În practică, managementul întreprinderii este principalul destinatar al sistemului de raportare (Welge, 1988). Definirea exactă a sferei destinatarilor depinde însă de scopul raportării și poate fi delimitată atât ierarhic (de exemplu, numai conducerea concernului) cât și funcțional (de exemplu, toți șefii producției) sau departamental.

După cum s-a mai arătat anterior, activitatea de raportare este una din principalele sarcini ale controllerilor. În cadrul practicii antreprenoriale, controllerii sunt principalii responsabili ai activității

de raportare. Prin accentuarea orientării întreprinderilor spre piața de capital și alte unități organizatorice își asumă responsabilitatea raportării către management. Astfel, contabilitatea externă are un rol tot mai important în activitatea de raportare către management odată cu orientarea spre valoare. Controllerii pot, dacă dispun de autoritatea necesară, să includă și alte compartimente în activitatea de raportare, de exemplu, compartimentul financiar (pentru întocmirea unui raport privind riscul valutar) sau relațiile cu investitorii (de exemplu, pentru întocmirea unui raport de evaluare de către analiști). Cu acest prilej se confirmă faptul că o raportare dintr-o singură sursă este preferată de manageri (Weber & Sandt, 2001).

STUDIU EMPIRIC PRIVIND PRACTICA CONTROLLINGULUI ÎN ENTITĂȚI ECONOMICE COTATE LA BURSĂ – CAZUL ROMÂNIEI ȘI AL AUSTRIEI, SPAȚII ECONOMICE ETEROGENE

6.1 Importanța și orizontul de timp de realizare a cercetării empirice

În capitolele anterioare s-a prezentat o analiză în detaliu a conceptului de controlling și a contextului în care departamentele de controlling din organizații implementează strategiile de controlling. Astfel, acest capitol prezintă un studiu empiric de tip comparativ asupra organizațiilor de dimensiuni mari din două spații economice eterogene, și anume România și Austria. Obiectivul principal al acestei cercetări este analiza modului în care organizațiile din cele două spații eterogene utilizează funcția de controlling, evidențiind asemănările și deosebirile la nivel de abordare a controllingului strategic în cele două țări. De asemenea, trebuie subliniată aici principala motivație avută în alegerea acestei teme de cercetare. Controllingul reprezintă astăzi, în contextul incert de desfășurare a afacerilor, o punte de legătură între departamentele organizațiilor și un suport real al managementului în cadrul acțiunilor întreprinse.

În acest sens, cercetarea realizată este de tip exploratoriu deoarece își propune să identifice particularitățile modurilor de abordare a controllingului în organizații diferite din următoarele puncte de vedere: obiect principal de activitate, structuri organizatorice diferite, grade diferite de centralizare/descentralizare, abordări diferite ale managementului și leadershipului, relații diferite între patronate și sindicate, strategii diferite cu privire la îndeplinirea misiunii și obiectivelor organizației etc. În acest context, cercetarea cuprinde mai multe părți, în funcție de fiecare obiectiv specific în parte, fiind pe de o parte o cercetare de tip descriptiv (sunt prezentate pe scurt diferite date de identificare a organizațiilor participante la studiu pentru a analiza caracteristicile comune ale acestora și pentru a putea identifica tendințele privind mediul de afaceri al organizațiilor de mari dimensiuni) astfel încât să permită cunoașterea în detaliu a domeniului de cercetare, iar pe de altă parte, o cercetare exploratorie de tip cantitativ ce își propune să identifice un anumit sens al evoluției fenomenelor de controlling.

Deoarece cercetarea realizată a avut ca punct de plecare studiul literaturii de specialitate prezentate anterior, aceasta are caracter empiric, rezultatele obținute fiind analizate conform datelor obținute pe parcursul cercetării. Din acest motiv, orizontul de timp de realizare a cercetării a fost organizat pe perioade lunare, după cum se prezintă în graficul Gantt din Figura 6.1 de mai jos, o perioadă mai lungă de timp fiind dedicată studiului literaturii de specialitate în domeniul controllingului și definirii temei de cercetare. Cu toate că studiul literaturii de specialitate nu reprezintă în sine o componentă a cercetării practice, rezultatele acesteia sunt relevante pentru desfășurarea ulterioară a activității empirice, astfel că s-a considerat oportun a fi menționat în cadrul graficului temporal de mai jos.

Activități	2013	2014	ian.-aug. 2015	sept.-dec. 2015	ian.-febr. 2016	mart.-mai. 2016
<i>Studiul literaturii de specialitate</i>						
Stabilirea metodologiei de cercetare						
Colectarea datelor secundare (despre procesul de controlling)						
Analiza datelor secundare						
Crearea instrumentului de cercetare cantitativă						
Colectarea datelor primare cantitative						
Analiza și interpretarea datelor cantitative						
Întocmirea raportului final al cercetării						

Figura 6.1. Graficul de realizare a activităților cercetării empirice

6.2 Scopul, obiectivele și ipotezele cercetării empirice

Creșterea numărului și complexității factorilor ce influențează dinamic diferitele organizații amplifică incertitudinea acestora și a așa-numitelor societăți industriale moderne, după cum afirmă Jung (2007), dinamica și complexitatea mediului de afaceri și antreprenorial precum și diferențierea întreprinderilor din punct de vedere al ofertei de produse și servicii și a piețelor de desfacere necesitănd noi mecanisme de planificare și conducere (Jung, 2007). Astfel, conceptul de controlling a fost dezvoltat în cadrul teoriei moderne a managementului, în scopul unei conduceri orientate pe informații a întreprinderilor: informațiile au devenit un factor decisiv de performanță pentru fiecare organizație, observându-se așadar creșterea continuă a importanței controllinguului.

Prin urmare, lucrarea prezentă se concentrează pe modul în care întreprinderile mari utilizează procesul de controlling și pe analiza sistemelor de controlling pe care acestea le-au implementat. Primul obiectiv general al acestei cercetări empirice este acela de a dezvolta din punct de vedere teoretic și practic conceptul de controlling astfel încât cercetarea să aducă o nouă abordare a controllinguului în literatura de specialitate.

Al doilea obiectiv general al acestei cercetări empirice este acela de a prezenta conceptul de controlling din perspectivă comparativă în două spații economice eterogene, în acest sens fiind alese România și Austria, și de a sublinia existența unor asemănări și deosebiri semnificative în practica controllinguului în entități economice listate la bursă ce activează în aceste medii economice. Alegerea Austriei pentru desfășurarea cercetării empirice s-a realizat din considerentul provenienței controllinguului din spațiul german, dar și din motive de accesibilitate, existând o oportunitate pentru interogarea unor subiecți din companii austriece. Autorul a desfășurat activități de consultanță în cadrul unor întreprinderi austriece, ceea ce a facilitat și procesul de cercetare.

Cu privire la obiectivele specifice ale acestei cercetări empirice, acestea sunt derivate din cele generice și prezintă scopul cercetării în termeni măsurabili, definind ceea ce s-a urmărit prin realizarea cercetării. Acestea sunt prezentate după cum urmează:

- Definirea conceptului de controlling conform viziunii personalului pregătit sau angajat în acest domeniu, stabilirea importanței și rolului procesului de controlling în cadrul organizației și prezentarea structurii și rolului controllinguului pentru managementul organizațiilor;

- Analiza detaliată a activităților ce constituie procesul de controlling și determinarea provocărilor viitoare ale transformării acestui proces în disciplină economică de sine stătătoare;
- Prezentarea raportării ca instrument principal de controlling al veniturilor și cheltuielilor, în special în cadrul bugetării și controlllingului costurilor;
- Analiza bugetării din prisma activităților implicate, a formelor utilizate în organizații și a departamentelor implicate în acest proces;
- Identificarea sistemelor informatice utilizate cel mai frecvent și identificarea nevoilor de îmbunătățire a acestora;
- Prezentarea detaliată a rolului și atribuțiilor controllerului ca funcțiune de sine stătătoare în organigrama organizațiilor;
- Previziunea rolului și a importanței pe care controlllingul le va avea în viitor.

Ipotezele acestei cercetări au rolul de a contribui la clarificarea aspectelor pe care această cercetare și le-a stabilit ca obiective generale și specifice. Validarea ipotezelor este o componentă esențială a cercetării empirice. Scopul cercetării este acela de a concentra ipotezele individuale, aparținând unei anumite arii tematice comune, sub forma unui model coerent complex, care ar putea conduce la elaborarea unei teorii, după cum remarcă (Schumann, 2012). Prin urmare, în cazul acestei cercetări empirice asupra controlllingului, au fost elaborate următoarele ipoteze:

IG1: Există diferențe semnificative între gradul de importanță și modul de practică a controlllingului între firmele din Austria și firmele din România.

IG2: Controllingul este aplicat preponderent în firmele din domeniul industriei.

IG3: Controllingul și funcția de controller vor cunoaște o dezvoltare semnificativă în viitor.

IG4: În cadrul funcției de controlling, cele mai importante procese sunt raportarea, bugetarea și contabilitatea internă.

6.3 Metodologia cercetării științifice

O astfel de cercetare cuprinde cinci etape. Prima etapă o reprezintă descrierea problemei urmată de etapa descrierii temei sau obiectului cercetării. Selecția și aplicarea diverselor metode de cercetare constituie etapa a treia. Urmează etapa analizei tehnicilor de evaluare, cercetarea finalizându-se cu etapa utilizării rezultatelor. Etapele descrise sunt reprezentate în figura 6.2. La începerea activității de cercetare trebuie formulate și exprimate în scris o serie de observații logice. Acestea, conform lui (Atteslander, 2003) corespund unei ipoteze.

Mai mult, etapele corespunzătoare procesului de culegere a datelor obținute pe baza observațiilor și întrebărilor sunt formularea ipotezei, operaționalizarea și culegerea datelor (Atteslander, 2003). La rândul său, operaționalizarea se împarte în următorii pași: ipoteza trebuie formulată, apoi trebuie descrisă tema (obiectul) pentru care trebuie stabilită valabilitatea ipotezei; în continuare, se definesc variabilele și indicatorii relevanți.

		A	B	C	D
		Raportarea cercetării la obiect	Logica cercetării	Metoda de cercetare	Organizarea cercetării
Nominalizarea problemei	Contextul descoperirii	Problema/sarcina socială	Problema economică	Problema metodologică	Contactarea celor interesați
Nominalizarea obiectului/temei	Contextul fundamentării	Formularea științifică	Teoria	Alegerea design-ului cercetării	Clarificarea activității din teren și asigurarea resurselor materiale
Aplicarea metodelor de cercetare		Stabilirea domeniului temei	Ipotezele	Alegerea metodelor, unităților de examinare și a instrumentelor sondajului	Începerea lucrului, aplicarea tehnicilor de lucru pe teren
Analize și tehnici de valorificare		Lucrul în domeniul temei	Noțiunile Operaționalizarea	Activități de teren	Redactarea raportului de cercetare
Utilizarea rezultatelor		Verificarea ipotezelor		Procesarea datelor	
	Contextul valorificării	Formularea soluțiilor problemei	Noile ipoteze	Evaluarea cercetării	Publicarea

Figura 6.2. Dimensiunile procesului de cercetare. Sursa: (Atteslander, 2003)

Conform Berekoven, Eckert și Ellenrider (2009), în practica cercetării primare există procedee, respectiv concepte, care pot fi caracterizate printr-o serie de aspecte individuale:

- Clientul/beneficiarul: investigație individuală, comună, participativă;
- Tema sondajului: o singură temă, teme multiple;
- Modul de abordare a sondajului: orientare calitativă, orientare cantitativă;
- Metoda: interviul, observarea pe bază de experiment sau fără un anumit aranjament experimental;
- Condițiile sondajului: individual, simultan, pe grupuri;
- Modul de comunicare: verbală: orală (face-to-face), telefonică, în scris, prin Internet: observare, înregistrare pe aparate;
- Sursa sondajului: tipul persoanelor sau al surselor de observații;
- Intervalele de sondare: sondaj unic (ad-hoc), repetat cu regularitate (tracking); pentru surse de informare identice (sondaje panel) pentru surse de informare comparabile (sondaje „în valuri”) (Berekoven, Eckert, & Ellenrieder, 2009).

În funcție de cerințele specifice ale cercetării se alege o anumită formă de sondaj. În general, informațiile ce se doresc a fi obținute în cadrul unui interviu se prezintă sub forma răspunsurilor la anumite întrebări adresate verbal sau în scris persoanei intervievate. Premisele unei astfel de activități sunt capacitatea dar și dorința persoanei de a oferi răspunsuri la întrebările adresate (Esser, Hill, & Schnell, 2005). Așadar, cercetarea temei a constat din următoarele etape:

- Stabilirea temei de cercetare, a scopului, obiectivelor și ipotezelor cercetării;
- Stabilirea strategiei de cercetare și crearea instrumentului de cercetare cantitativă;
- Stabilirea populației cercetate, calcularea eșantionului, aplicarea instrumentului de cercetare, colectarea și analiza datelor prin testarea ipotezelor cu ajutorul testelor parametrice;
- Elaborarea raportului final al cercetării care să conțină concluziile și propunerile rezultate în urma cercetării.

6.4 Desfășurarea experimentală a cercetării cantitative

Instrumentul de culegere a datelor a fost elaborat în conformitate cu scopul și obiectivele cercetării și pe baza informațiilor teoretice despre controlling prezentate în capitolele anterioare. Astfel, după ce s-a stabilit metoda de prelevare a datelor, s-a trecut la planificarea și elaborarea chestionarului. În prealabil, trebuie clarificate câteva probleme referitoare la conținutul acestuia, și anume tipul de informații ce urmează a fi culese cu ajutorul instrumentului de cercetare, modul de elaborare a întrebărilor și răspunsurilor cât mai adecvate din punct de vedere al formei și al conținutului. Referitor la conținut, există patru tipuri de întrebări, conform (Esser, Hill, & Schnell, 2005):

- Întrebări privind atitudinea/opinia; Este vorba despre aspecte privind dezirabilitatea sau aprecierea unei situații.
- Întrebări asupra convingerilor; Acestea vizează faptul dacă cel intervievat (respondentul) consideră că un anumit lucru este adevărat sau fals. Ele au în vedere atât sfera cunoștințelor cât și pe cea a problemelor.
- Întrebări vizând comportamentul; Acestea au în vedere comportamentul și/sau propriile experiențe ale respondenților.
- Întrebări vizând calitățile respondentului; Includ întrebări personale sau demografice.

Există două tipuri structurale de întrebări, întrebări deschise și întrebări închise. Cele deschise permit respondentului să formuleze un răspuns cu propriile sale cuvinte. Întrebările închise oferă posibilitatea respondentului de a alege între două sau mai multe alternative de răspuns. Întrebările trebuie să fie scurte, simple și concrete, cu un caracter neutru și să nu sufere devieri ale problemei abordate.

Pentru formularea întrebărilor s-a ținut seama de o serie de aspecte. De exemplu, respondentul trebuie să poată înțelege întrebarea, așadar nu trebuie utilizate noțiuni pentru care există riscul ca acestea să nu fie înțelese de cel intervievat. În plus, întrebările trebuie să fie scurte și pot include și sugestii privind posibilitățile de răspuns, după cum afirmă (Kuss, 2012). Deoarece interviurile sunt sensibile la erori, formularea atentă a întrebărilor este deosebit de importantă. De aceea, înaintea administrării chestionarelor, s-a efectuat un așa-numit pre-test, care a avut în vedere verificarea adecvării întrebărilor pentru scopul propus.

La elaborarea chestionarelor se va avea în vedere nu numai structura conținutului lor dar și reprezentarea optică (vizuală). Întrebările trebuie astfel formulate încât să se afle în același context cu întrebările următoare, adică fiecare întrebare să poată influența întrebarea următoare, astfel ca răspunsul la aceasta să se afle în legătură cu întrebarea precedentă sau cu răspunsul la aceasta. Acest mod de

corelare poartă numele de efect de „halo” sau contaminarea (contagiunea) răspunsurilor. Efectul „halo” se introduce uneori explicit în structura chestionarelor pentru a crea un anumit context. Primul set de întrebări cu privire la temă (și nu întrebările de identificare a respondenților) din chestionar este extrem de important deoarece acesta decide asupra implicării respondentului în studiul respectiv. Aceste întrebări trebuie să ofere o introducere atractivă în tema abordată și să permită răspunsuri simple. De asemenea, aceste prime întrebări trebuie adresate tuturor respondenților și nu numai anumitor grupuri, deoarece, în caz contrar, celelalte grupuri ar putea considera că chestionarul nu li se adresează și lor. La alcătuirea chestionarului trebuie de asemenea considerat faptul că se pot asocia mai multe întrebări fiecărui domeniu tematic. Întrebările care se referă la un singur aspect al temei trebuie ordonate succesiv. La trecerea la o altă temă trebuie introduse întrebări de tranziție. Întrebările dificile sau sensibile trebuie introduse la finele chestionarului pentru a se evita întreruperea completării acestuia. La finalul conceperii chestionarului trebuie reverificată fiecare întrebare separat pentru a se identifica ce variabilă se măsoară cu respectiva întrebare (Esser, Hill, & Schnell, 2005).

Lungimea chestionarului trebuie de asemenea stabilită în acest context. În general, se vor prefera timpii scurți de intervievare. Dacă respondentul este interesat de conținutul chestionarului timpul alocat răspunsului poate fi prelungit. Timpul subiectiv de procesare poate fi redus printr-o configurare corespunzătoare a chestionarului. De exemplu, se vor include cât mai multe întrebări pe o singură pagină a chestionarului.

După cum susțin Berekoven, Eckert și Ellenrieder (2009), dificultățile implicate de elaborarea chestionarului pot fi grupate în funcție de diferite criterii astfel (Berekoven, Eckert, & Ellenrieder, 2009):

În funcție de disponibilitatea de a oferi răspunsuri:

- Teme neinteresante sau neplăcute;
- Lungimea excesivă a chestionarului, lipsa timpului, factori perturbatori;
- Aversiune față de intervievator, de informații prin telefon, completare formulare.

În funcție de incompatibilitățile umane, ca lipsa sau insuficiența:

- capacității de înțelegere;
- capacității de judecată;
- capacității de reamintire;
- capacității de concentrare;
- capacității de imaginație;
- capacității de exprimare verbală (în cuvinte).

În funcție de tendințele umane către respectul de sine și imaginea proprie:

- exagerare/subapreciere;
- minciună/fals;
- suprimare/rejectare;
- adaptare.

În final, mai există și unele dificultăți care pot fi explicate pe baza unei tactici a răspunsurilor precum:

- învățarea din întrebările precedente;
- selecția conceptelor de valoare;
- efortul de evitare a unor răspunsuri în contradicție cu cele precedente;
- oferirea de răspunsuri în concordanță cu așa-numita dezirabilitate socială;
- oferirea de răspunsuri considerate ca fiind în consens cu așteptările intervievatorului;
- întreruperea răspunsurilor dacă conținutul lor este considerat a fi suficient;
- alegerea primei alternative de răspuns considerată a fi corectă;
- alegerea de valori situate la mijlocul scării.

Prin urmare, forma finală a chestionarului (Anexa 1) a constat din 35 de întrebări, ordonate, după cum prezintă Figura 6.3., astfel:

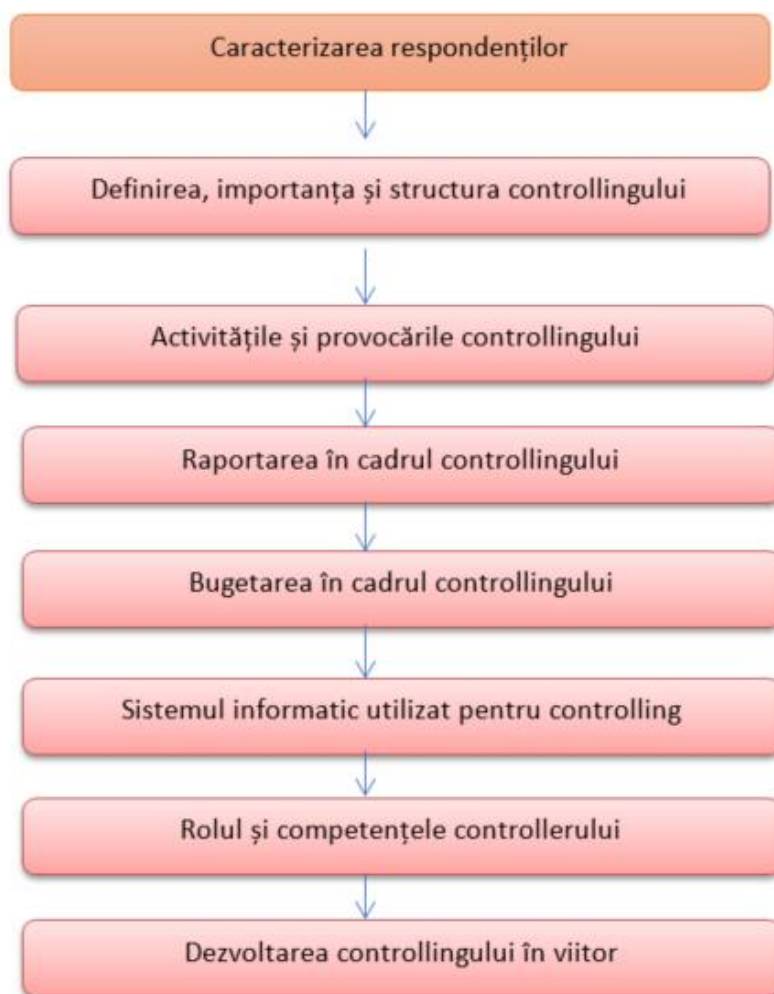


Figura 6.3. Ordinea de aranjare a întrebărilor chestionarului

- primele 10 întrebări sunt întrebări care permit analiza caracteristicilor subiecților participanți la studiu, fiind întrebări de identificare cu privire la nume (opțional), vârstă, gen, nivel de studii, companie, experiență în controllling, pregătirea profesională în domeniul controlllingului, veniturile lunare obținute din practicarea meseriei de controller, dintre care 3 sunt întrebări deschise și 7 sunt întrebări cu alegere multiplă; aceste întrebări urmăresc realizarea unui cadru de lucru pentru cercetător prin structurarea eșantionului, dar și răspunsul la ipoteza a doua de lucru – domeniul de aplicabilitate a controlllingului;
- următoarele 6 întrebări sunt menite să introducă respondentul în domeniul de cercetare și anume controlllingul, vizând următoarele teme: existența departamentului de controllling de sine stătător în cadrul organizației, numărul de angajați care au atribuții de controllling, importanța controlllingului pentru organizație și pentru managementul acesteia, scopul controlllingului; prin aceste întrebări se urmărește validarea primei ipoteze formulate, și anume identificarea diferențelor între gradul de importanță și a modului de practică a controlllingului între companiile austriece și cele românești;
- următoarele 4 întrebări privesc analiza activităților de controllling și provocările pe care această funcție le aduce în organizații astfel încât să fie eliminate posibile riscuri în conducerea organizației, vizând planificarea activității, contabilitatea și consultanța cu privire la bugete, investiții, costuri, etc. și cu privire la nivelul de aplicare a controlllingului, pe de o parte, iar pe de altă parte la metodele și indicatorii utilizați în cadrul procesului de controllling;

- următoarele 5 întrebări sunt dedicate raportării ca element constitutiv al procesului de controlling și au ca obiective identificarea domeniilor în cadrul cărora există raportare în cadrul controllingului, perioadelor de timp pentru care controllingul realizează raportare, conținutul rapoartelor de controlling și destinația acestora pentru a fi cât mai eficient utilizate în cadrul organizației;
- următoarele 3 întrebări sunt centrate pe bugetare scopul fiind identificarea activităților principale ce reprezintă o provocare pentru procesul de bugetare din cadrul controllingului, principalelor forme de bugetare utilizate în organizații, departamentelor implicate în procesul de bugetare;
- următoarele 3 întrebări vizează identificarea celor mai utilizate programe informatice în activitatea de controlling și a gradului de satisfacție a utilizatorilor lor, precum și a intenției de a investi într-un software care să asigure o mai bună conducere a întreprinderii;
- următoarele 2 întrebări au scopul de a analiza rolul și atribuțiile controllerului ca poziție în organigrama organizației din prisma competențelor și cunoștințelor pe care acesta trebuie să le posede pentru a practica această funcție;
- iar ultimele 2 întrebări vizează dezvoltarea funcției de controlling în viitor și au rolul de a prezenta modul în care această funcție urmează a se dezvolta pentru a ajuta organizația să-și îndeplinească misiunea și obiectivele cu mai multă eficiență și eficacitate, astfel încât controllingul să devină un domeniu de sine stătător și nu o funcție a contabilității sau managementului; aceste întrebări urmăresc a treia ipoteză formulată referitoare la dezvoltările viitoare ale controllingului.

După cum se observă din descrierea de mai sus, întrebările care conturează ultima ipoteză de lucru privind cele mai importante procese din cadrul controllingului, se desfășoară în cuprinsul chestionarului pornind de la întrebarea 17 până la 33.

În cazul prezentului studiu, cea mai bună formă posibilă de efectuare a sondajului a fost interviul scris, completat prin metoda creion-hârtie. Principalul motiv al acestei alegeri l-a constituit factorul psihologic, completarea acestui chestionar reprezentând o foarte bună metodă de socializare și discuții între respondenți și cercetător. Studiul a fost realizat în perioada cuprinsă între mijlocul lunii decembrie 2014 până la finele lunii mai 2016. Pentru întreprinderile cuprinse în studiu, respectiv compartimentele de controlling, acest interval este unul foarte activ, fapt ce ar fi îngreunat foarte mult purtarea unor discuții personale, dar până la urmă cercetătorul a reușit să îi cuprindă în studiu ca participanți pe majoritatea reprezentanților companiilor alese după considerentele clar exprimate.

Astfel, în perioadele de criză economică și de prelungire a situației economice defavorabile, optimizarea proceselor și a costurilor asociate lor reprezintă sarcina principală a managementului. Tema controllingului este evocată tot mai frecvent ca aparținând sferei de acțiune principale a managementului întreprinderilor. Prin urmare, în cadrul prezentului studiu au fost examinate și reprezentate starea actuală de evoluție a practicii controllingului, posibilele tendințe de dezvoltare precum și unele teme organizatorice, referitoare la conținutul controllingului în cadrul unor întreprinderi mari românești și austriece, studiul abordând următoarele aspecte principale:

- Înțelegerea, funcțiile și dezvoltarea controllingului;
- Organizarea și integrarea ierarhică a controllingului;
- Activitatea de raportare;
- Activitatea de bugetare;
- Utilizarea sistemelor IT;
- Provocările și dezvoltarea practicii de controlling.

Domeniul tematic și întrebările au fost adaptate după studiile efectuate de (Brandau, 2010) și (Endenich, 2012) în scopul utilizării rezultatelor acestor studii ca elemente de referință (comparație). Respectiv studiile comparative vizau compararea practicii controllingului între Germania și Brazilia, respectiv Germania și Spania pe baza unor interviuri realizate de experți.

Segmentul de populație care a participat la această cercetare este constituit din reprezentanți ai unor companii de dimensiuni mari (peste 250 de angajați și o cifră de afaceri peste 50 milioane de euro) din cele două spații economice eterogene alese, România și Austria. Se observă mai jos în Tabelul 6.4 numărul total al organizațiilor de dimensiuni mari din cele două țări, acest indicator fiind prezentat pe perioada 2008-2012.

Tabelul 6.4. Evoluția numărului întreprinderilor mari din România și Austria în perioada 2012-2016

Spațiu economic eterogen	2012	2013	2014	2015	2016
Total România	567.146	555.601	504.666	464.983	486.200
din care, listate la bursă	1.824	1.824	1.383	1.267	77
Total Austria	300.745	297.484	308.735	311.073	n/a
din care, listate la bursă	102	98	86	73	70
Total populație cercetată	1.926	1.922	1.469	1.340	147

Sursă: The World Bank (theglobaleconomy.com)

Pentru stabilirea mărimii eșantionului, s-a decis utilizarea metodei Taro Jamane care pornește de la numărul colectivității totale (N) fără a mai lua în considerare caracteristicile populației, formula de calcul fiind următoarea:

$$n = \frac{N}{(1 + Ne^2)},$$

unde n este mărimea eșantionului,

N este volumul colectivității totale,

iar e este eroarea limită de reprezentativitate admisă, în cazul de față fiind de 5% care asigură o probabilitate de 95%.

S-a ales această metodă de eșantionare deoarece este foarte potrivită în cazul realizării cercetărilor pe colectivități mici și pe loturi omogene, cu precădere dacă populația cercetată este sub 500 unități.

După cum se poate observa din tabelul 6.4 de mai sus, $N_{\text{total}} = 147$, prin urmare $n=107$ organizații care să fie cuprinse în cercetare. Mai mult, s-a utilizat metoda sondajului stratificat, straturile fiind determinate de companiile listate la bursă din cele două țări astfel: 52% de firme din eșantion sunt din România, $n=56$ unități și 48% de firme din eșantion sunt din Austria, $n=51$ unități. Alocarea în straturi este proporțională în funcție de ponderea numărului de organizații listate la bursă din fiecare țară în totalul organizațiilor ce reprezintă populația cercetată. Prin urmare, eșantionul calculat este de 107 organizații listate la bursă, pentru un interval de încredere de 95% și o eroare de reprezentativitate de 5%.

Pentru a alege organizațiile participante la studiu, s-a utilizat eșantionarea non-aleatoare, și anume s-a realizat în prima fază o listă cu denumirile întreprinderilor de pe paginile web ale burselor din cele două țări și ale clusterelor de dezvoltare care implică dezvoltarea de parteneriate și relații de muncă între acestea pe baza unor obiective comune. Din totalul populației cercetate s-a ales un eșantion format din 68 de entități economice ale căror denumiri sunt cuprinse în Anexa 2.

În ceea ce privește modul de aplicare a chestionarelor, în cadrul acestei cercetări s-a utilizat una dintre formele de culegere a datelor mai des întâlnite (Chelcea, 2001) și anume administrarea cu ajutorul operatorilor de anchetă, în funcție de anumiți factori precum disponibilitatea controllerilor sau managerilor, gradul în care chestionarele au fost direcționate către aceștia în organizații, timpul petrecut în completarea acestui chestionar și gradul de încărcare cu sarcini de lucru al controllerilor, respectiv

managerilor cu funcții de controlling. Au fost trimise 122 chestionare într-o singură iterație și s-au primit 72 de răspunsuri (rata de răspuns este de 59,02%), din care au fost utilizate 68 de chestionare (restul de 4 de chestionare fiind identificate ca invalide în urma analizei).

6.5 Analiza și interpretarea datelor cantitative

În cadrul acestui proiect se analizează și se evaluează printr-un studiu empiric stadiul actual al practicii controllinguului la nivelul unor întreprinderi listate la bursă din România și Austria. Grupul țintă a inclus 147 de întreprinderi, la studiu participând 68 de întreprinderi cotate la bursă din ambele țări, ceea ce corespunde unei rate de reprezentativitate de 46,25%. Această proporție câștigă însă în valoare deoarece unele dintre cele 20 de întreprinderi austriece cotate la bursă activează exclusiv în domeniul administrării de capitaluri și deci nu dispun de un compartiment de controlling propriu. Între cele 20 de întreprinderi austriece participante la sondaj se găsesc 8 întreprinderi care sunt cotate ATX precum și altele 6 cotate la Prime Market. Despre companiile românești, cele 48 de companii listate la bursele RASDAQ și BVB, se poate preciza că sunt reprezentative atât pentru domeniul producției cât și al prestării serviciilor (fie către alte întreprinderi, fie către populație).

Caracterizarea eșantionului

După variabila „vârstă”, se observă conform Figurii 6.5. de mai jos, faptul că majoritatea subiecților sunt tineri, și anume peste jumătate dintre subiecți au vârsta cuprinsă între 36 și 45 de ani (51%) iar 24% au vârsta cuprinsă între 26 și 35 de ani. De subliniat că în acest sens, experiența profesională pare a fi mai puțin importantă decât cunoștințele noi și disponibilitatea de a învăța arătate ca tendințe de populația tânără.

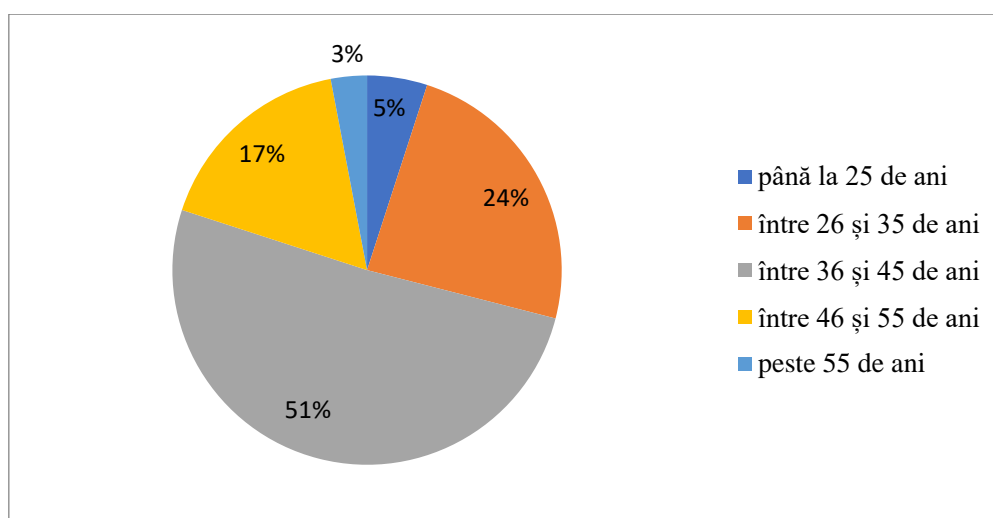


Figura 6.5. Caracterizarea subiecților după variabila „vârstă”

După variabila „gen”, se prezintă în Figura 6.6. de mai jos faptul că eșantionul reprezentativ utilizat în această cercetare este compus din 44% populație de gen masculin și 56% populație de gen feminin, ceea ce arată că ponderea femeilor în controlling urmează tendințele mondiale în ceea ce privește ponderea femeilor în domeniul contabilității și al managementului, care este în continuă creștere.

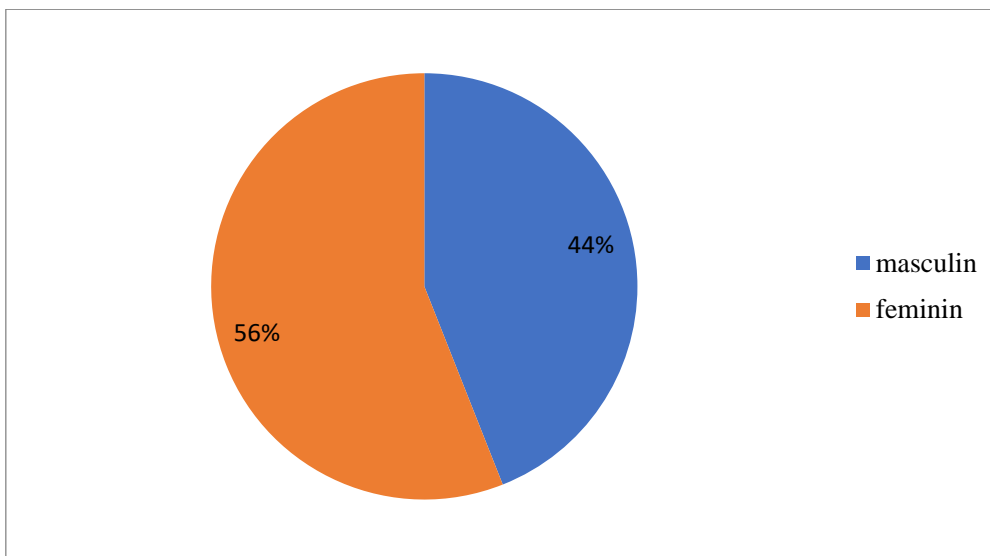


Figura 6.6. Caracterizarea subiecților după variabila „gen”

După variabila „studii”, se observă faptul că eșantionul investigat este destul de divers, fiind compus astfel: 4% sunt subiecți care au afirmat că ultimul nivel de educație absolvit este cel liceal, 2% din subiecți au absolvit o școală post-liceală, 44% reprezintă absolvenți de studii universitare în timp ce 3% au terminat studii post-universitare, 365 studii de masterat, numai 4% deținând un doctorat, conform Figurii 6.7. de mai jos. Mai mult, subiecții au menționat la răspunsul „alte forme de învățământ” anumite cursuri de specializare oferite de furnizori autorizați (7% din totalul subiecților).

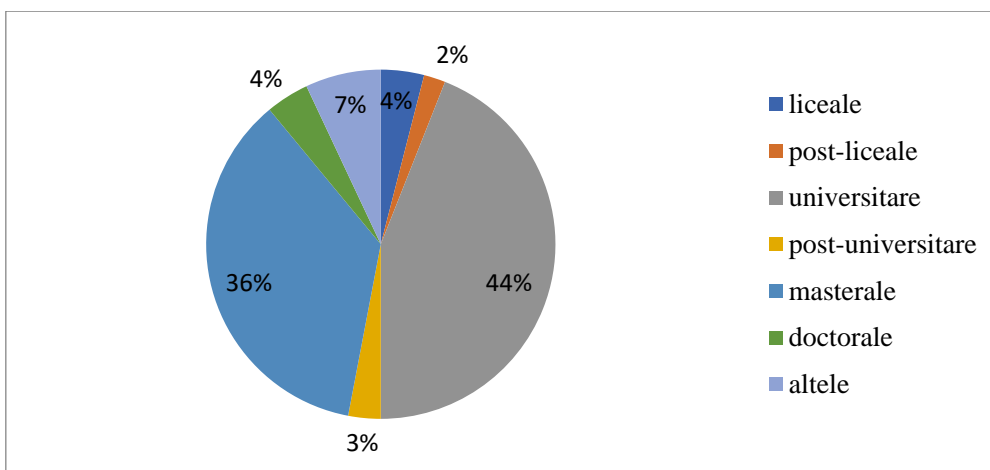


Figura 6.7. Caracterizarea subiecților după variabila „studii”

După variabila „țară de proveniență” în care activează organizația pe care o reprezintă, subiecții provin din organizații listate la bursă astfel: 29% din organizații din Austria și 71% din organizații din România, după cum prezintă Figura 6.8.

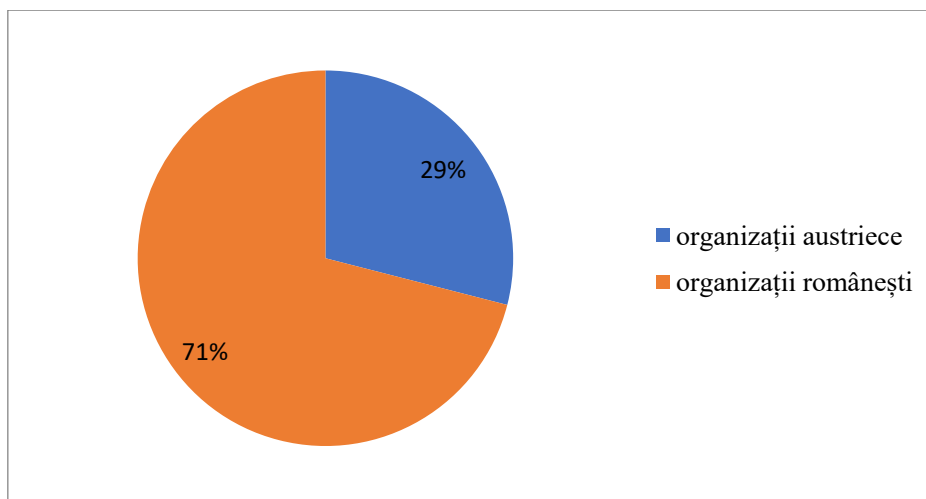


Figura 6.8. Caracterizarea subiecților după variabila „țară de proveniență”

După variabila „domeniu de activitate al organizației”, este evidențiat faptul că 43% din organizațiile din care fac parte subiecții activează în domeniul industriei (29 firme din care 18 sunt românești și 11 sunt austriece), iar restul de 57% activează în domeniul serviciilor (39 de firme din care 30 sunt românești și 9 austriece) după cum prezintă Figura 6.9. de mai jos:

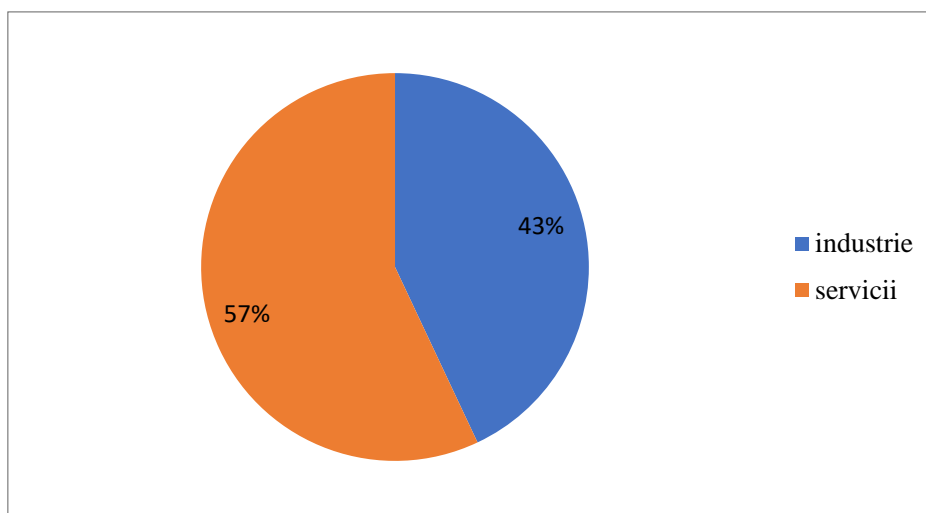


Figura 6.9. Analiza variabilei independente „domeniu de activitate al firmei”

Conform variabilei „poziție în întreprindere”, eșantionul din această cercetare este format în proporție de 82% din persoane care dețin o funcție de conducere în organizația în care activează și de 18% personal de execuție, toți fiind implicați în activități de controlling, după cum prezintă Figura 6.10. de mai jos. Totuși, realizarea unei detalieri precise a modului în care sunt implicați în astfel de activități a prezentat dificultăți în procesul de cercetare empirică, o structurare pe categorii clare nefiind posibilă, mai ales datorită particularităților existente în fiecare întreprindere.

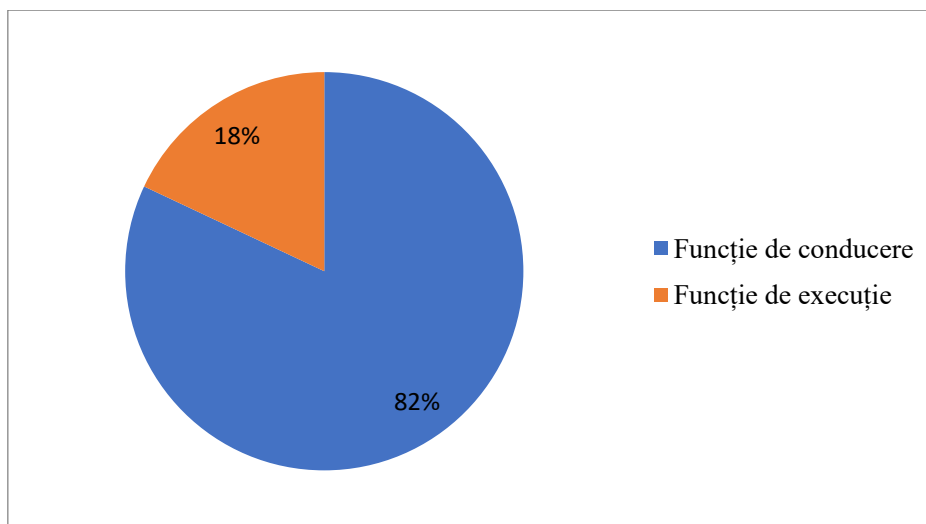


Figura 6.10. Caracterizarea subiecților după variabila „poziție în întreprindere”

Următoarele două variabile și anume variabila „experiență în controllling” și variabila „pregătire în domeniul controlllingului” sunt destinate identificării gradului de dezvoltare a controlllingului ca și știință economică, pe de o parte, iar pe de altă parte, sunt menite să prezinte gradul de eficiență din punct de vedere deontologic în practicarea controlllingului. Astfel, conform Figurii 6.11., s-a constatat că 21% dintre respondenți posedă o experiență în controllling între 3 și 7 ani în timp ce 25% dintre respondenți au experiență în controllling între 7 și 15 ani, cei mai mulți respondenți având puțini ani de practică în controllling (36%) pe când cei mai puțini au peste 15 ani experiență în controllling (18%).

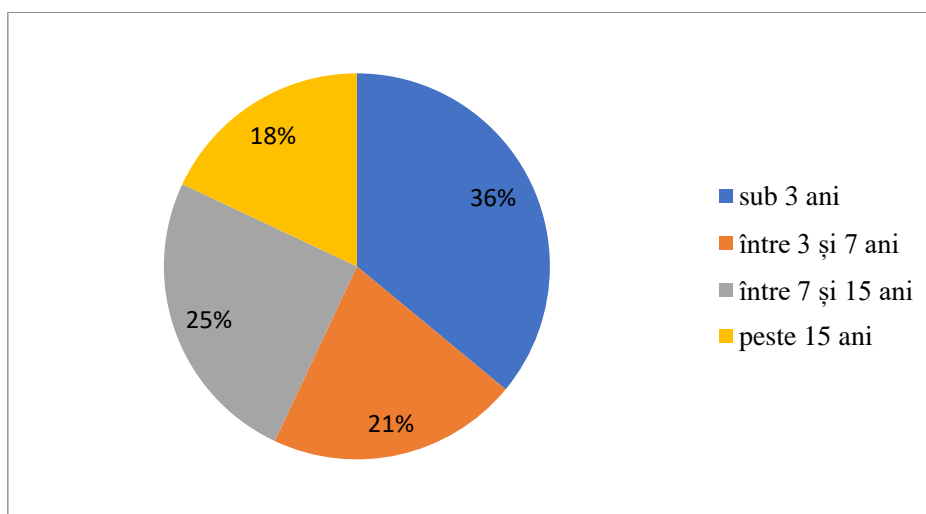


Figura 6.11. Caracterizarea subiecților după variabila „experiență în controllling”

Mai mult, cu privire la pregătirea în domeniul controlllingului, conform Figurii 6.12., se remarcă faptul că 11% din respondenți practică controlllingul în urma absolvirii studiilor efectuate la universitate/colegiu/liceu, 20% dintre aceștia au studiat controlllingul în cadrul unor cursuri de specializare efectuate la alegerea lor conform propriilor nevoi cu privire la carieră, 28% din respondenți au absolvit cursuri de specializare efectuate în cadrul programului de pregătire profesională oferit de angajator, iar cei mai mulți (59%) au învățat controllling la locul de muncă, fără să obțină un certificat/atestat în domeniu. Prin urmare, subliniem rolul și importanța acestei lucrări pentru a dezvolta controlllingul ca disciplină de bază în cadrul științelor economice.

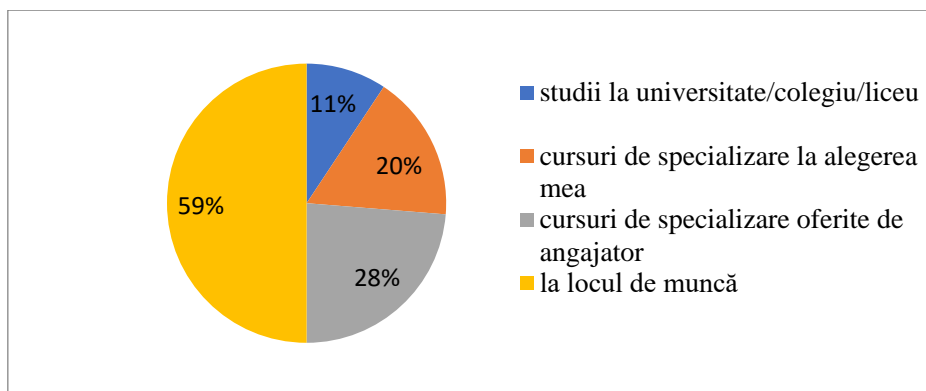


Figura 6.12. Caracterizarea subiecților după variabila „pregătire în controlling”

Variabila „venituri obținute pentru munca prestată în controlling” prezentată în Figura 6.13. mai jos a avut ca obiectiv analiza remunerațiilor financiare ca agenți motivatori de factură igienică pentru a sublinia încă o dată importanța și rolul funcției de controlling în întreprinderi. Astfel, 18% dintre respondenți afirmă că pe baza prestației în munca de controlling obțin venituri între 351 și 550 euro, alți 18% obțin venituri între 551 și 750 euro, iar 62% dintre subiecți obțin din controlling venituri peste 751 euro din care 33% realizează venituri peste 1.000 euro). Cu toate acestea, există diferențe semnificative între cele două sub-eșantioane, salariile în controlling în România fiind mult mai mici decât cele din Austria, dar aceasta este o constatare validă și în ceea ce privește salariul mediu în cele două țări.

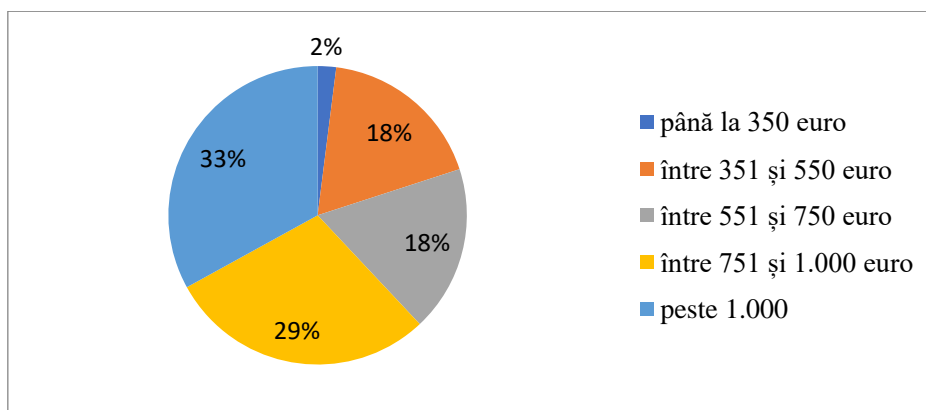


Figura 6.13. Caracterizarea subiecților după variabila „venituri obținute pentru munca prestată în controlling”

6.5.1 Definirea, importanța și structura controllingului

Pentru a prezenta pe larg conceptul de controlling și pentru a realiza un studiu comparativ între cele două spații eterogene reprezentate de România și Austria, au fost analizate pe de o parte răspunsurile respondenților la cele șase întrebări care compun această parte a chestionarului, pe de altă parte a fost realizată o serie de analize încrucișate (crosstabulation) pentru a observa dacă există diferențe semnificative la nivelurile celor două sub-eșantioane.

După cum se observă în Figura 6.14. de mai jos, s-a identificat importanța funcției de controlling și a utilizării unui departament independent de controlling în organizații. Astfel, la întrebarea numărul 11 a chestionarului „În întreprinderea dvs., există un departament de controlling?”, 47% din subiecți au afirmat că într-adevăr există un departament independent de controlling, dar conform a 25% din subiecți acest departament este direct subordonat managerului general, iar conform a 22% din subiecți acest departament este subordonat departamentului financiar-contabil, pe când 53% dintre subiecți au afirmat că funcția de controlling nu este realizată independent de celelalte funcțiuni ale organizației, conform a

16% aceasta fiind realizată de managementul general, iar pentru 37% de departamentul financiar-contabil.

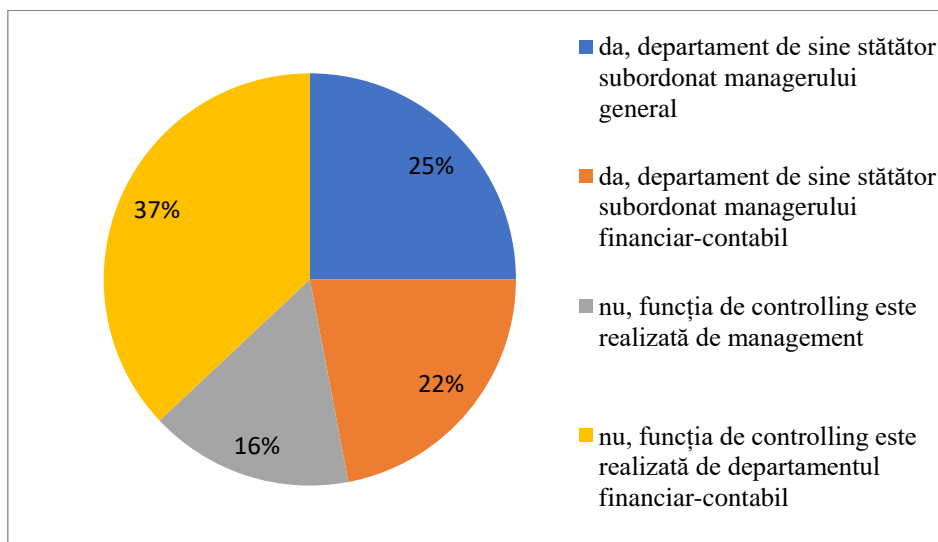


Figura 6.14. Analiza variabilei independente „existență departament controlling”

Cu privire la diferențele existente între cele două straturi ale eșantionului reprezentate de organizațiile din cele două spații economice eterogene, se remarcă faptul că firmele austriece utilizează mult mai mult conceptul de controlling care este dezvoltat în departamente special organizate în acest sens. Dintre cele 20 de firme analizate, 75% au un departament de controlling de sine stătător direct subordonat managementului de nivel înalt al organizației, față de 4% din firmele românești. De asemenea, 10% din firmele austriece au un departament de controlling subordonat managerului financiar-contabil față de 27% din firmele românești, în timp ce 5% din firmele austriece nu au un departament special de controlling, această funcție fiind organizată în cadrul managementului general (5% din firme față de 21% din firmele românești analizate) sau în cadrul departamentului financiar contabil (10% din firmele austriece față de 48% din firmele românești) după cum prezintă Figura 6.15. de mai jos:

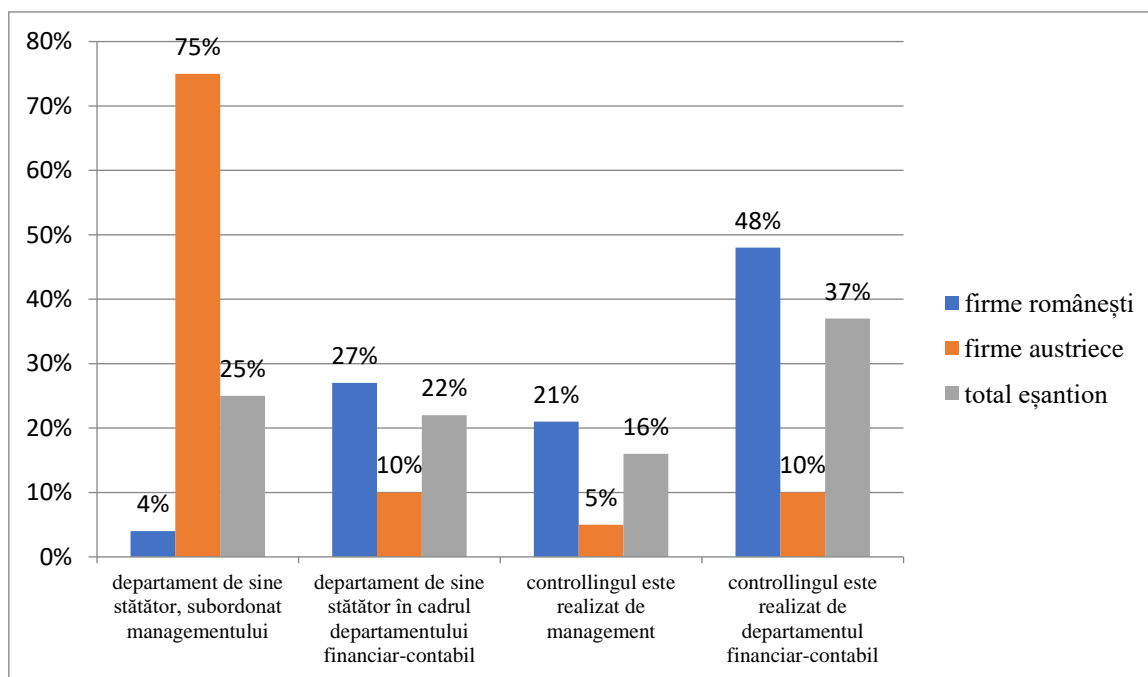


Figura 6.15. Tabelare încrucișată a variabilelor independente „țară de proveniență a organizației” și „existență departament controlling”

De asemenea, este important pentru această cercetare identificarea unor diferențe semnificative între cele două sub-eșantioane din punct de vedere al practicii controllingului într-un departament individual în funcție de domeniul de activitate al organizației. Astfel, variabila independentă „existență departament controlling” a fost încrucișată cu variabila independentă „domeniu de activitate”, după cum se observă în Figura 6.16. de mai jos. Astfel, din cele 43% din totalul firmelor analizate care activează în domeniul industriei, 24% (1 firmă românească și 6 firme austriece) au un departament separat de controlling subordonat direct managementului, 45% (11 firme românești și 2 firme austriece) au un departament independent dar acesta e subordonat departamentului financiar-contabil, în 14% din firme (3 firme românești și 1 firmă austriacă) controllingul este realizat de managementul general, iar în 17% din firme (3 firme românești și 2 firme austriece) controllingul este realizat de angajații din departamentul financiar-contabil. În ceea ce privește firmele care activează în domeniul serviciilor, reprezentând 57% din eșantionul aici analizat, 26% (1 firmă românească și 9 firme austriece) au un departament separat de controlling subordonat direct managementului, 5% (2 firme românești și nicio firmă austriacă) au un departament independent dar acesta e subordonat departamentului financiar-contabil, în 18% din firme (73 firme românești și nicio firmă austriacă) controllingul este realizat de managementul general, iar în 51% din firme (20 firme românești și nicio firmă austriacă) controllingul este realizat de angajații din departamentul financiar-contabil. Prin urmare, se observă că există diferențe semnificative între firmele din industrie și firmele din servicii cu privire la practica și importanța controllingului, putându-se afirma că firmele din industrie din România acordă o importanță mai mare funcției de controlling decât cele din servicii.

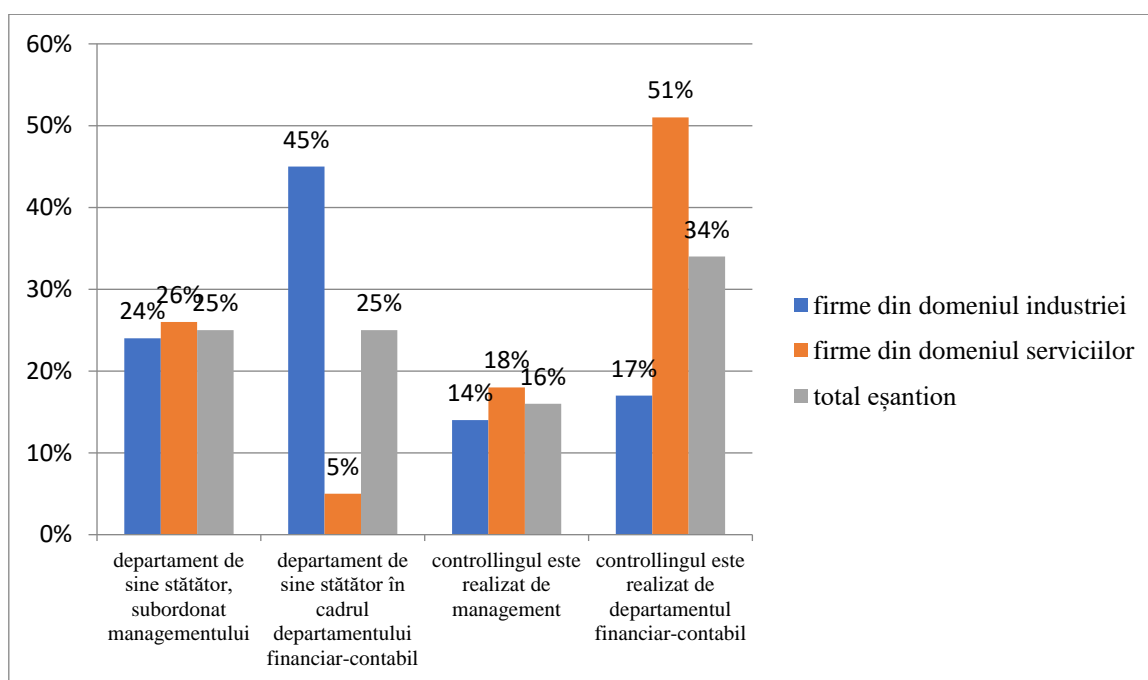


Figura 6.16. Tabelare încrucișată a variabilelor independente „domeniu de activitate” și „existență departament controlling”

Cu privire la analiza variabilei „număr angajați în controlling”, în urma acestui studiu s-a identificat faptul că 65% din organizațiile cercetate au mai puțin de 5 angajați în controlling, după cum prezintă Figura 6.17, acestea fiind preponderent firme românești (81% din totalul firmelor românești analizate), în timp ce 5% din firme au peste 21 de angajați în controlling, acestea fiind în totalitate firme austriece, 92% din totalul firmelor austriece participante la studiu), conform Figurii 6.17.

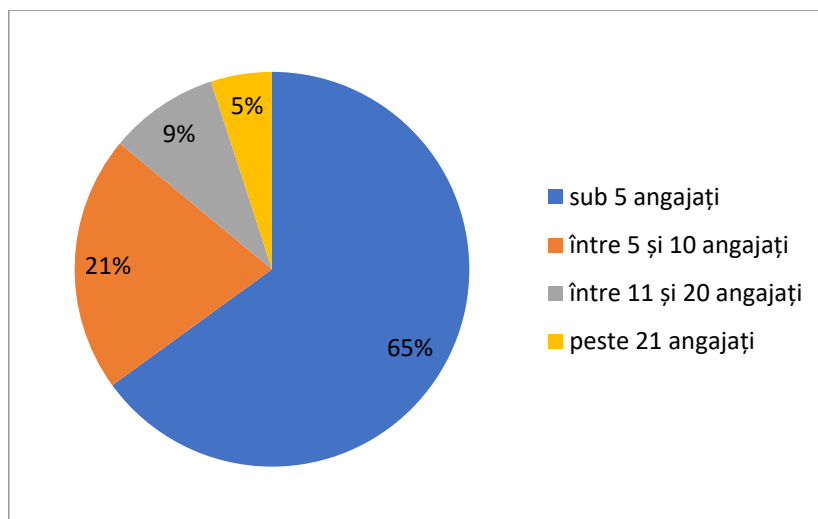


Figura 6.17. Analiza variabilei „număr de angajați în controlling”

Mai mult, existența acestor diferențe semnificative poate determina afirmația că firmele austriece reprezintă modele de dezvoltare a practicii controlllingului la nivel de organizație, indiferent de mărimea, obiectul de activitate sau de domeniul în care organizația activează.

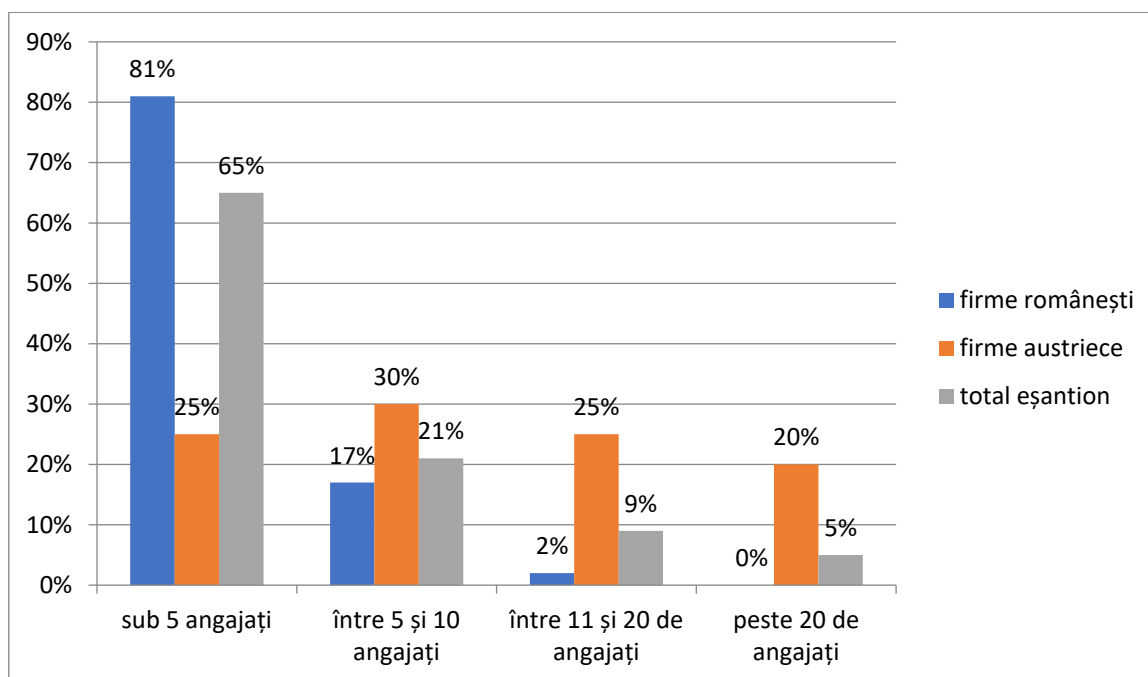


Figura 6.18. Tabelare încrucișată a variabilelor independente „număr de angajați în controlling” și „țară de proveniență a organizației”

Cu privire la detalierea acestei cercetări, în Figura 6.19 de mai jos se poate observa că firmele din servicii sunt preponderent mai puțin dezvoltate în domeniul controlllingului, având sub 5 angajați în acest domeniu (87% din organizații), numai 8% având peste 21 de angajați în controlling, în timp ce pentru firmele din industrie situația pare a fi mult mai echilibrată, 24% din acestea au peste 11 angajați în controlling.

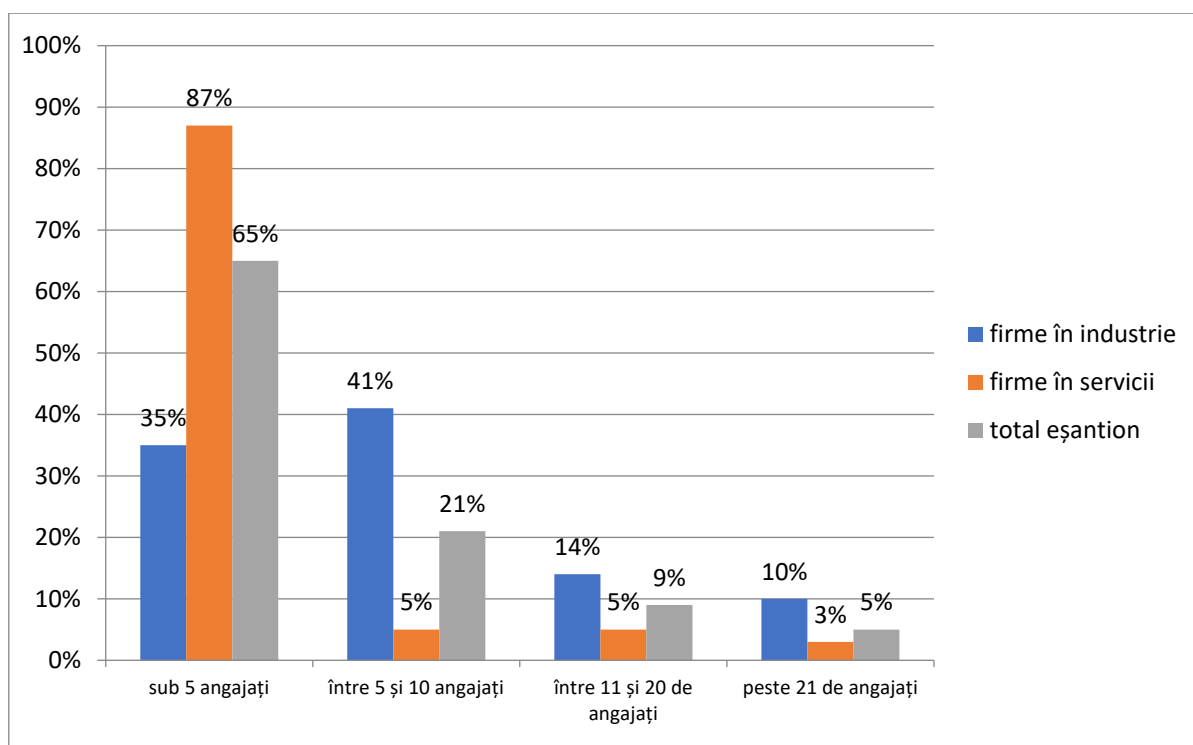


Figura 6.19. Tabelare încrucișată a variabilelor independente „număr de angajați în controlling” și „domeniu de activitate”

Cu privire la importanța controlllingului în organizații, rezultatele obținute sunt prezentate în Figura 6.20. de mai jos, astfel: 60% din întreprinderile chestionate consideră că importanța controlllingului este foarte mare și 40% o apreciază ca fiind mare. În cadrul unui studiu asemănător realizat de Fachhochschule Deggendorf, la nivelul unor întreprinderi mijlocii din Germania, se confirmă parțial rezultatele prezentei cercetări. Aproape 50% din întreprinderile investigate în acel studiu au indicat controlllingul ca fiind foarte important, ceva mai puțin de 40% l-au considerat ca fiind important, 10% l-au considerat de importanță medie, iar circa 3% l-au considerat neimportant (Dringer & Schindlbeck, 2007). Acest studiu a fost utilizat și ca cercetare comparativă în pofida deosebirilor privind grupurile-țintă deoarece în această lucrare s-a considerat că importanța controlllingului nu depinde de mărimea sau tipul întreprinderii.

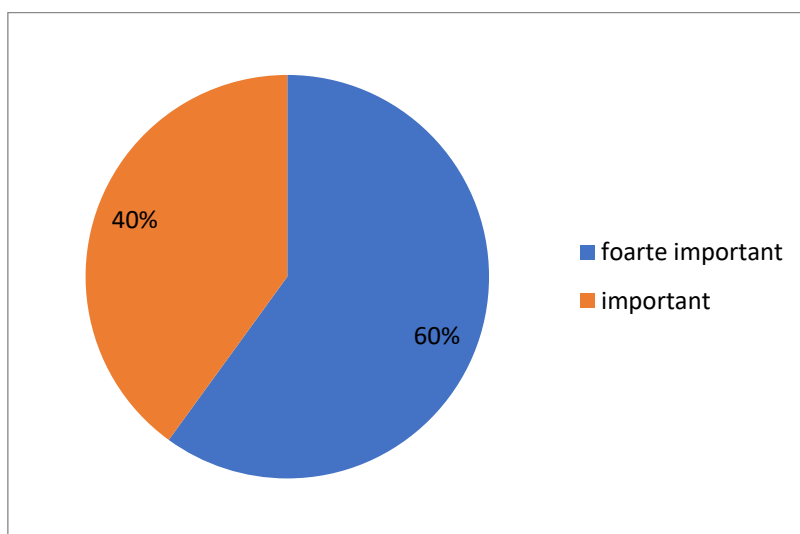


Figura 6.20. Analiza variabilei „creșterea importanței controlllingului”

O analiză mai amănunțită implică analiza acestei variabile în corelație cu celelalte variabile utilizate în studiu, și anume, determinarea profilului ideal al managerului care atribuie o importanță deosebită funcției de controlling și care consideră impetuos necesară existența unui departament de controlling în organizație. În acest sens, trebuie subliniat că acest profil este caracterizat de următoarele variabile: vârsta cuprinsă între 36 și 45 de ani, genul feminin, absolvent al studiilor masterale și al unor cursuri de specializare realizate la inițiativa angajatorului, activează în domeniul industriei, are o experiență între 3 și 7 ani în domeniul controllinguului și are veniturile obținute din funcția de controlling de peste 1.000 euro. În acest profil, se încadrează 13 respondenți, și anume 19% din totalul populației ce constituie eșantionul acestei cercetări.

În concepția autorului, într-o organizație, controllingul poate avea patru funcții, și anume: de procurare a informațiilor, de conducere orientată spre atingerea obiectivelor generale ale organizației, de asigurare a conducerii raționale și de coordonare a activității organizației. În acest sens, respondenții au fost rugați să aprecieze fiecare dintre aceste funcții în funcție de importanța lor pentru organizație (acordând 3 puncte dacă consideră că funcția este foarte importantă, 2 puncte dacă este importantă, 1 punct dacă este puțin importantă și 0 puncte dacă nu este deloc importantă). Rezultatele obținute fiind prezentate în Figura 6.21 de mai jos, astfel: conform scorurilor medii acordate de subiecți, cea mai importantă funcție a controllinguului este cea de conducere orientată spre atingerea obiectivelor generale ale organizației (cu un punctaj mediu de 2,80 din 3), urmată de funcția de coordonare a activităților organizației (cu un punctaj de 2,48 din 3) și de cea de procurare a informațiilor (cu un punctaj de 2,41 din 3). Din figură rezultă importanța maximă a conceptului de controlling sub forma funcției de informare, fiind urmată de conceptul conducerii orientată pe obiective și a funcției de conducere. În concluzie, controllingul a fost considerat important pentru asigurarea raționalizării conducerii.

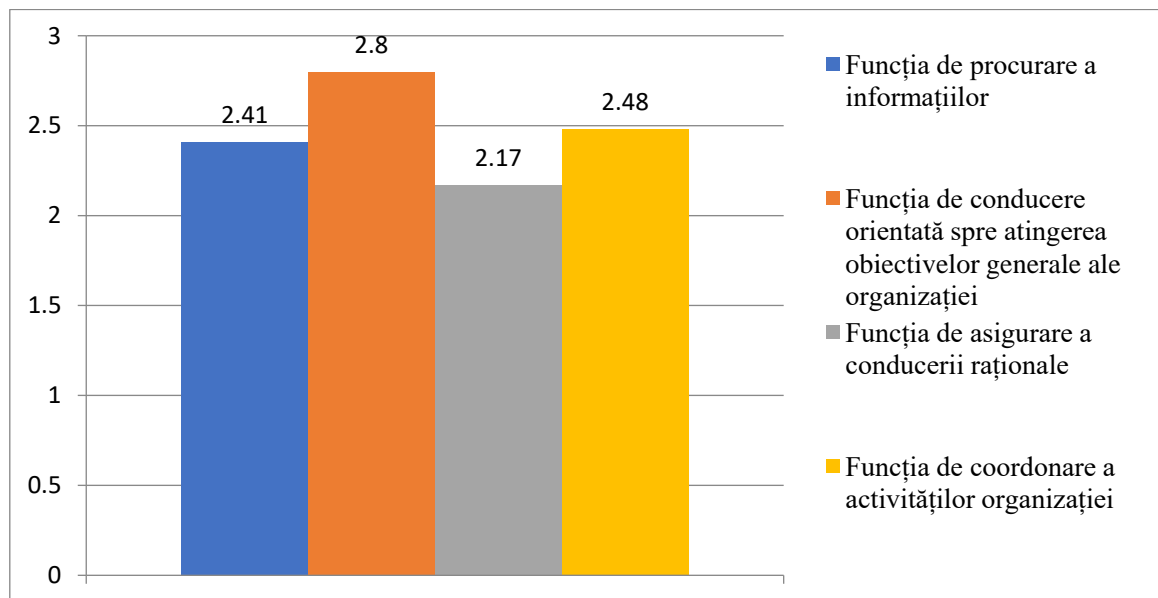


Figura 6.21. Analiza scorurilor medii obținute pentru cele patru funcții ale controllinguului

Mai mult, în această secțiune a chestionarului s-a urmărit de importanța funcției de controlling în cadrul anumitor procese de management, încercându-se cuprinderea celor mai importante 10 procese de management orientate spre atingerea misiunii și obiectivelor organizației. După cum se prezintă în Figura 6.22. de mai jos, controllingul este cel mai important în următoarele funcții ale managementului: în pregătirea deciziilor, în furnizarea de informații, în cadrul previziunii, în cadrul strategiilor de produs/servicii și în activitatea de planificare.

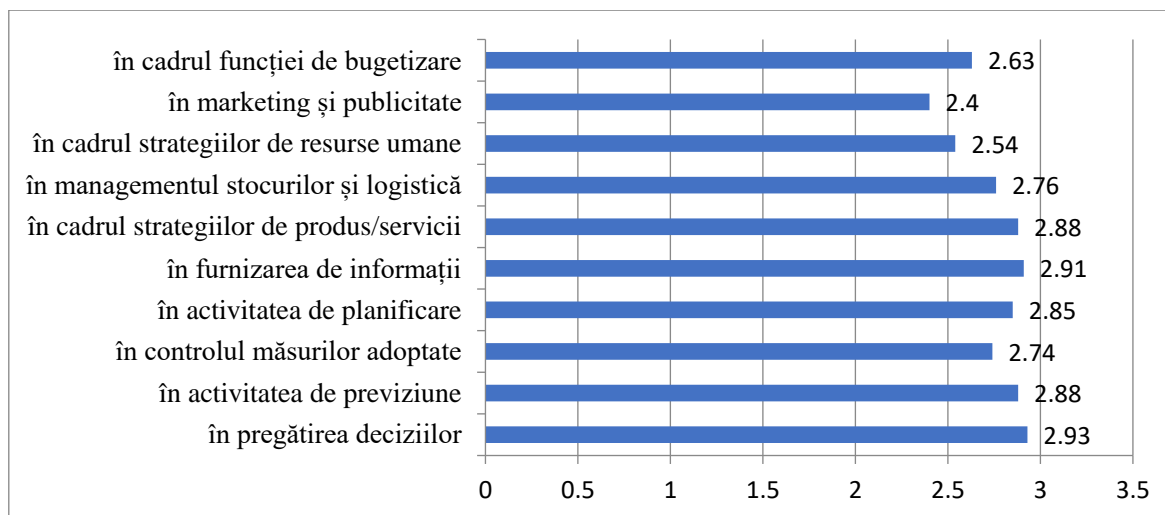


Figura 6.22. Analiza scorurilor medii obținute de gradul de importanță al controllinguului în cadrul proceselor de management

Cu privire la creșterea rolului controllinguului în organizație în ultimii 5 ani, 72% din subiecți au afirmat faptul că această funcție devine din ce în ce mai importantă ca urmare a globalizării, accelerării concurenței, modificărilor nevoilor și preferințelor clienților, crizei economice, crizei financiare. Similar, în studiul comparativ citat anterior, 27% au indicat creșterea puternică a importanței controllinguului în viitor, iar 53% au fost de acord doar cu creșterea importanței, conform Dringer și Schindelbeck (2007:18). Însumate, aceste procentaje totalizează 80% ceea ce oferă veridicitate rezultatelor obținute în prezentul studiu.

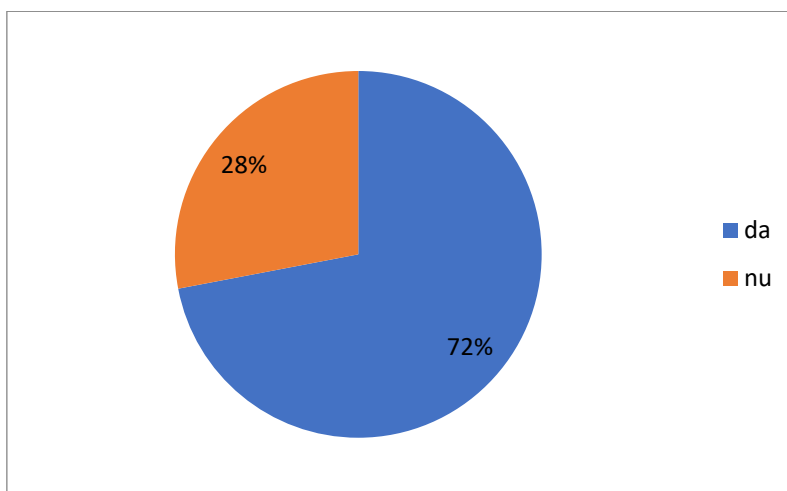


Figura 6.23. Analiza variabilei „creșterea importanței controllinguului în ultimii 5 ani”

La întrebarea privind motivele creșterii importanței, reprezentanții întreprinderilor au oferit diverse răspunsuri. La această întrebare respondenții au avut posibilitatea să răspundă separat, fiind identificate următoarele motive:

- Presiunea costurilor;
- Volatilitatea crescută a piețelor;
- Criza economică;
- Criza financiară;
- Schimbările pieței;
- Creșterea mărimii întreprinderilor;
- Creșterea cerințelor de management;

- Controllingul de risc;
- Creșterea interconectării între raportarea internă și externă;
- Obiectivele stabilite și măsurile de atingere a acestora.

Activitățile și provocările controlllingului

Cu privire la analiza controlllingului din prisma activităților care îl definesc și la provocările pe care acest proces le poate aduce organizației, au fost analizate răspunsurile subiecților la patru întrebări. Primul aspect este reprezentat de importanța celor treisprezece activități specifice controlllingului identificate conform literaturii de specialitate prezentate în capitolele anterioare. După cum se observă în Figura 6.24 de mai jos, respondenții consideră că cele mai importante activități de controlling sunt raportarea (s-a obținut un scor mediu de 2,98 din 3), supervizarea activității economice și consultanța (cu un scor mediu de 2,91 din 3), planificarea strategică (cu un scor mediu de 2,89 din 3), planificarea operațională (cu un scor mediu de 2,88 din 3) și bugetarea și controlul bugetului (cu un scor mediu de 2,86 din 3).

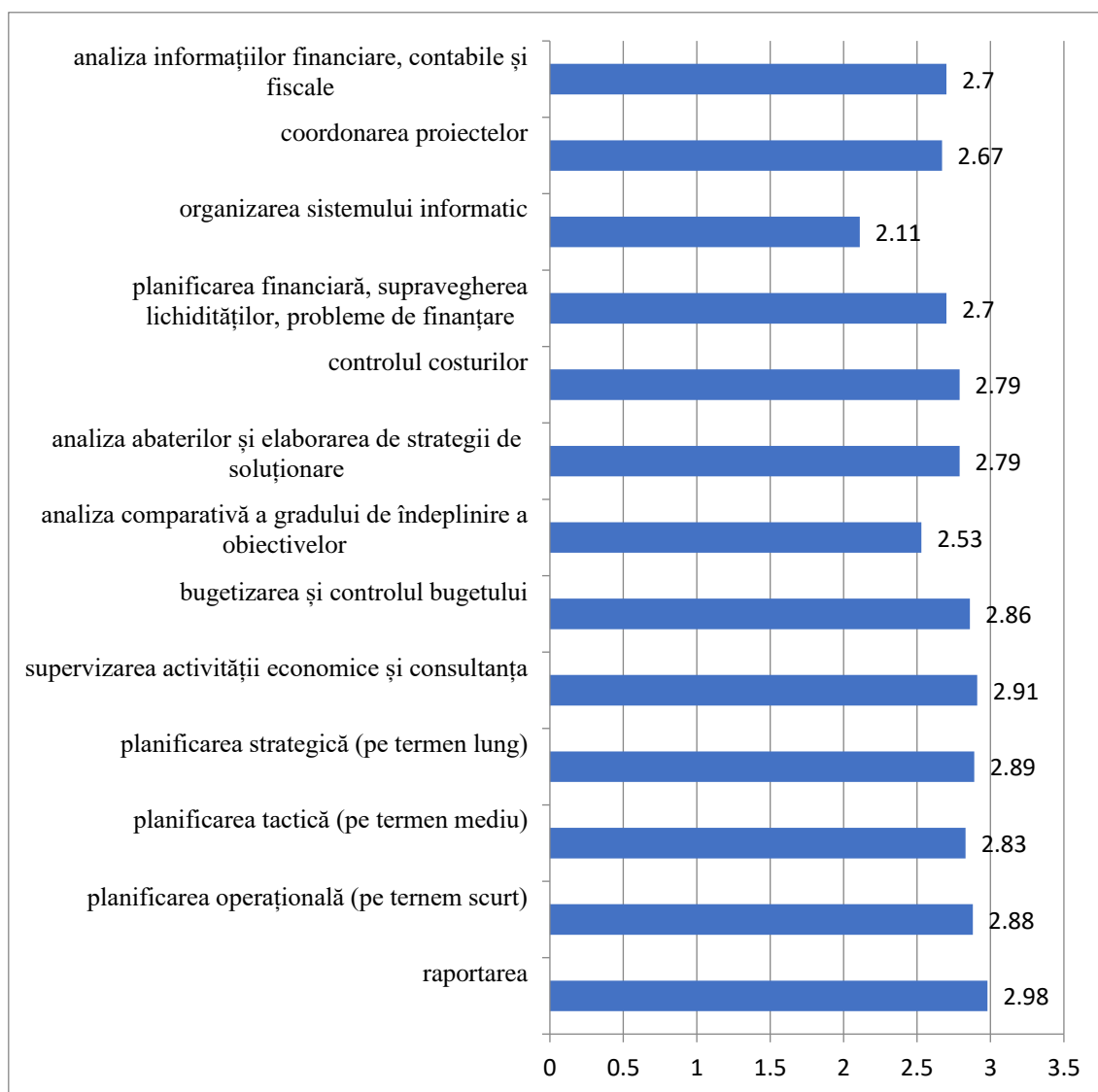


Figura 6.24. Analiza importanței activităților specifice controlllingului în cadrul organizației

Mai mult, respondenții au fost rugați să nominalizeze dintr-o serie finită de activități de controlling (mult mai generic prezentate decât la întrebarea anterioară) pe cea pe care o consideră cel mai mult problematică pentru buna desfășurare pe de o parte a procesului de controlling, iar pe de altă parte a întregii activități a organizației. Conform Figurii 6.25 se observă faptul că cele mai provocatoare activități din punctul de vedere al controlllingului sunt cele internaționale care cuprind și un grad ridicat de dificultate în ceea ce privește previziunea, urmate de activitățile care cuprind lucrul cu date lipsite de fiabilitate (22%) și de cele care comportă interacțiunea cu furnizorii, respectiv clienții organizației (15%).

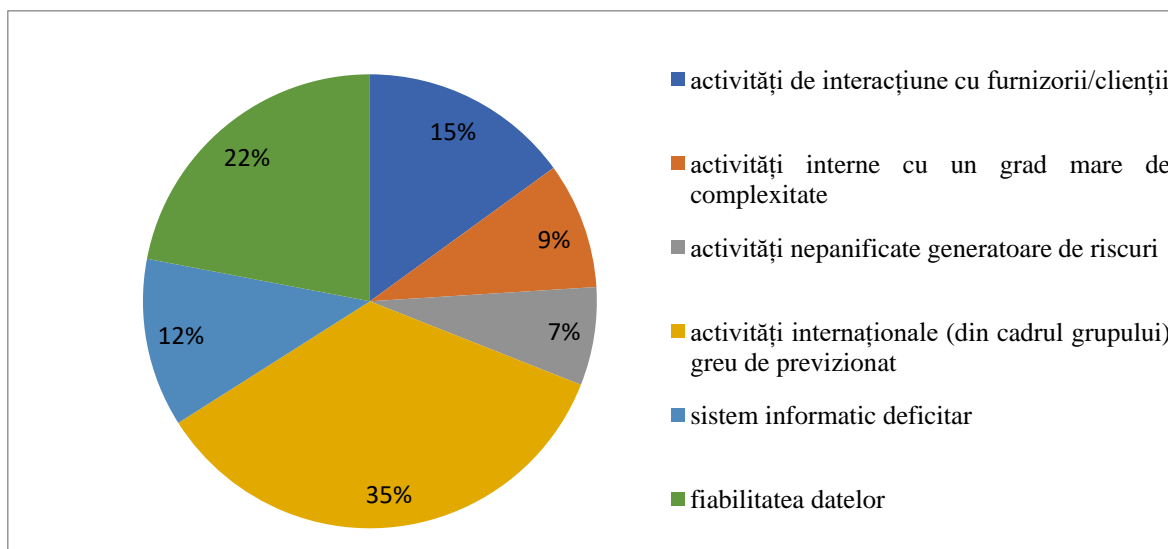


Figura 6.25. Analiza activităților din sfera controlllingului generatoare de probleme și provocări

Din figură reiese clar importanța bugetării. Aproape la egalitate se află și furnizarea informațiilor urmată de susținerea activităților de planificare. De o mai mică importanță ca domenii ale controlllingului sunt considerate marketingul, publicitatea și angajarea personalului. Planificarea sortimentelor, administrarea stocurilor și logistica au fost considerate neimportante de către respondenții din întreprinderile studiate. Conform studiului realizat de Niedermayr citat în (Schäffer & Weber, 2006) pe primul loc se află bugetarea. Pe locul al doilea s-au situat efectuarea calculației costurilor, efectuarea raportării și responsabilitatea bugetării. Prin comparație, efectuarea raportării s-ar putea echivala cu furnizarea informațiilor. Prin urmare, rezultatul nu s-a modificat prea mult în decursul timpului. Deși alternativele de răspuns din cele două studii nu sunt chiar identice, importanța domeniilor bugetare și furnizarea informațiilor reiese în mod clar.

În această secțiune s-au abordat sarcinile precum și provocările controlllingului. Este vorba despre sarcinile tipice cu care controllerii se confruntă în activitatea cotidiană, despre domeniile tipice în care se aplică controlllingul precum și de unele metode cu care lucrează întreprinderile. Prima întrebare a secțiunii se adresează provocărilor asociate controlllingului. Ponderea cea mai mare este considerată de către întreprinderile austriece ca având-o provocările datorate complexității, de 73%. Pe locul doi sunt cele datorate interacțiunilor, cu 68%. Pentru controlleri reprezintă o provocare și activitățile neplanificabile într-o proporție de 59%. Provocările asociate cu activitățile internaționale precum și lipsa fiabilității datelor sunt estimate cu un procentaj de 47% de către controlleri fiind considerate reduse. Cu un procentaj de 15%, se poate observa clar că utilizarea insuficientă a sistemului informatic nu este considerată în Austria ca o provocare prea mare.

O comparație cu întreprinderile germane oferă o imagine similară. Conform acestui studiu în întreprinderile germane apar provocări cu privire la interacțiunea cu alte compartimente. În acest context comunicarea este considerată ca factor critic de succes. În Germania compartimentele de controlling se consideră pe sine ca prestatori de servicii și parteneri de servicii, în timp ce alte domenii de specialitate se referă la controlleri cu termenul de „controlori” ceea ce îngreunează interacțiunea.

Întreprinderile spaniole sunt diferite față de cele austriece sau germane. Pentru acestea, sistemul informatic ce trebuie perfecționat și problematica conexă conferă mai multă fiabilitate datelor generate. Conform acestui studiu s-a stabilit că întreprinderile spaniole analizate nu dispuneau de un sistem informatic capabil să satisfacă toate cerințele (Endenich, 2012).

Se poate observa că această situație are aplicabilitate în aproape fiecare domeniu. Cele mai importante domenii sunt controllinguul strategic cu 63%, controllinguul de proiecte cu 57%, controllinguul financiar cu 73% precum și controllinguul corespunzător întregii întreprinderi (total), cu 89%. Domeniile mai puțin importante sunt marketingul cu 15%, cercetarea-dezvoltarea cu 10%, altele cu 5%.

Următoarea întrebare abordează importanța anumitor activități (sarcini) ale controllinguului. Cele mai importante activități, conform datelor culese de la întreprinderile austriece sunt cea de raportare, planificare operativă, comparația planificat-realizat și bugetarea. Activitățile pe care controllerii la consideră mai puțin importante sau chiar neimportante sunt organizarea sistemului informatic, contabilitatea și activitatea fiscală.

Conform studiului realizat de Niedermayr în 1994, întreprinderile germane consideră controlul bugetului și comparația planificat-realizat ca fiind cele mai importante sarcini ale controllinguului. Realizarea rapoartelor este de asemenea un factor important ce se situează pe locul trei. Se pot astfel identifica unele coincidențe cu prezentul studiu. Studiul comparativ se corelează cu prezentul studiu în măsura în care întreprinderile germane apreciază impozitele și fiscalitatea ca nefiind o sarcină importantă pentru controllingu (Schäffer & Weber, 2006). Dintr-un alt studiu a rezultat că planificarea este considerată ca foarte importantă în controllinguul din Germania. Se fac prognoze pentru evoluții viitoare și se verifică plauzibilitatea și claritatea acestora. Pe lângă planificare, prelucrarea și analizarea datelor reprezintă un alt aspect important, considerat ca atare și de întreprinderile austriece (Brandau, 2010).

Ultima întrebare adresată întreprinderilor cu privire la această temă se referă la metodele de controllingu utilizate în întreprinderi. Ca instrumente respectiv metode importante sunt considerate analizele abaterilor. Alte metode importante sunt analizele de rentabilitate, calculul contribuției marginale și evaluarea întreprinderii. Între cele neimportante se numără metodele sau instrumentele ca analiza SWOT, calculația costurilor de proces și aplicarea Balanced Scorecard. Trebuie însă adăugat că metodele diferă în funcție de domeniul aplicării lor.

6.5.2 Raportarea în cadrul controllinguului

După cum susține Horvath (2011), raportarea reprezintă, alături de bugetare și de contabilitatea internă, cea de-a treia sarcină principală a controllerului ca instrument important pentru satisfacerea funcției de informare (Horvath, 2011). Mai mult, raportarea servește ca verigă între locul de creare și locul de utilizare a informației și are rolul de a furniza conducerii toate informațiile necesare pentru luarea deciziilor economice (Jung, 2007). În cadrul prezentului studiu s-a examinat în special procesul de raportare, destinatarii raportării și datele raportate. În cadrul procesului de raportare, controllinguul are responsabilitatea consolidării, credibilizării, analizei și comentării datelor precum și diseminarea și prezentarea rapoartelor cu rezultate.

În cadrul unui studiu comparativ realizat de Endenich (2012), care a realizat o comparație între activitatea de controllingu în întreprinderi germane și spaniole a rezultat faptul că în cadrul raportării controllinguul nu are numai rolul agregării și condiționării datelor, ci influențează într-o mare măsură și procesele decizionale din întreprindere (Endenich, 2012). Astfel controllinguului i se atribuie atât „patronajul cifelor” cât și „patronajul explicațiilor”. Unul dintre respondenți considera că întocmirea unui raport se asociază întotdeauna cu o abordare evaluativă. Destinatarii sunt, prin urmare, îndrumați în mod explicit spre acele informații care au fost identificate de către controllingu ca fiind deosebit de relevante pentru activitatea de conducere. Se lucrează cu o etichetă de semnalizare și dincolo de aceasta

se aplică o formatare condiționată, de exemplu pentru a deosebi între ele abaterile de preț de cele de consum. În cadrul raportării controllinguului preia și sarcina de „limitare a informației” pentru a evita „supraîncărcarea cu informații” a managementului.

Studiul realizat de Endenich (2012) arată că în Germania și Spania datele din calculul contului de profit și pierdere precum și cele din bilanț reprezintă baza rapoartelor standard. În plus, rapoartele conțin indicatori-cheie specifici, indicatori de lichiditate și rentabilitate precum și date privind piața – mai ales sub forma de cote de piață (Endenich, 2012). Rezultatele prezentului studiu, prezentate în Figura 6.26 mai jos, sunt confirmate de datele prelevate de Endenich. Aproape toți respondenții au afirmat că se întocmesc rapoarte pentru întreaga întreprindere în ansamblu. Datele sunt preluate din contul de profit și pierdere din bilanț și din calculația costurilor interne. Pe locurile următoare se află finanțarea (indicatorii de lichiditate) precum și distribuția (indicatorii de vânzări).

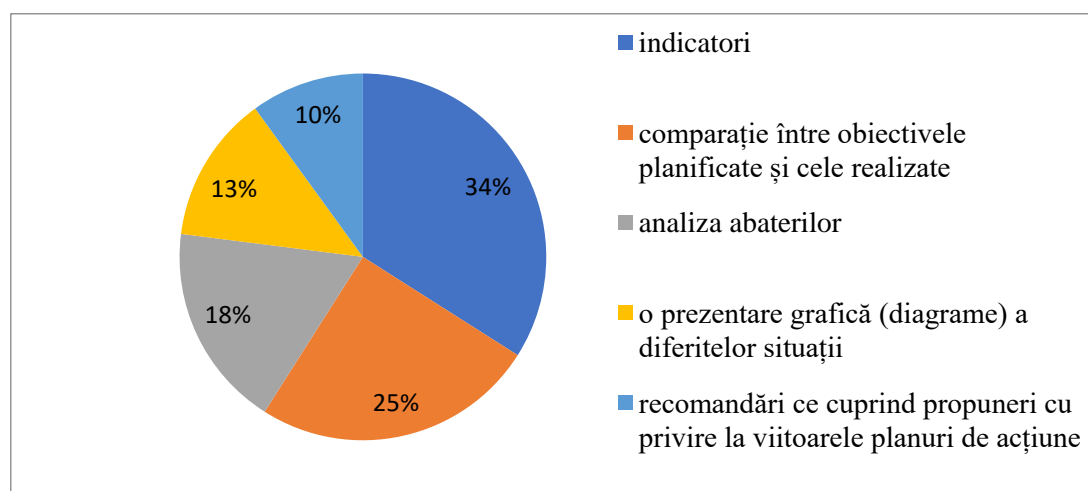


Figura 6.26. Conținutul unui raport de controlling

O altă întrebare se referă la forma de pregătire (condiționare) a datelor. Evaluarea a indicat că cea mai uzuală formă de reprezentare a datelor întreprinderii este tot cea care utilizează indicatorii cantitativi, care se compară cu datele planificate. 90% dintre cei chestionați recurg la ilustrarea, respectiv argumentarea diferenței între planificat și realizat cu ajutorul unei analize a abaterilor. Două treimi din respondenți recurg de asemenea la mijloace grafice în pregătirea rapoartelor pentru a atrage atenția destinatarului asupra aspectelor-cheie cu ajutorul diagramelor. Deși controllinguului i se atribuie „patronajul cifrelor” și „patronajul explicațiilor” și deci beneficiarii sunt atenționați asupra datelor relevante pentru conducere, se pare că recomandările de acțiune nu mai aparțin domeniului de atribuții al controllinguului. Numai circa 20% dintre cei chestionați au afirmat că au transmis recomandări de acțiune către destinatarii rapoartelor prin intermediul rapoartelor.

Studiul a stabilit, de asemenea, că datele cantitative reprezintă baza pregătirii și transmiterii informațiilor referitoare la întreprindere, în timp ce datele calitative sunt utilizate doar de un număr redus de întreprinderi. Astfel, 63% dintre cei chestionați percep datele cantitative ca fiind foarte importante în timp ce utilizarea datelor calitative a fost percepută ca fiind „mai puțin importantă”. Autorii studiilor comparabile au ajuns la un rezultat similar, dar au constatat că, de exemplu, în Germania există o tendință puternică de a utiliza date calitative (mai ales în rapoarte trimestriale) iar întreprinderile spaniole intenționează să includă în viitor date calitative în activitatea de raportare (Endenich, 2012).

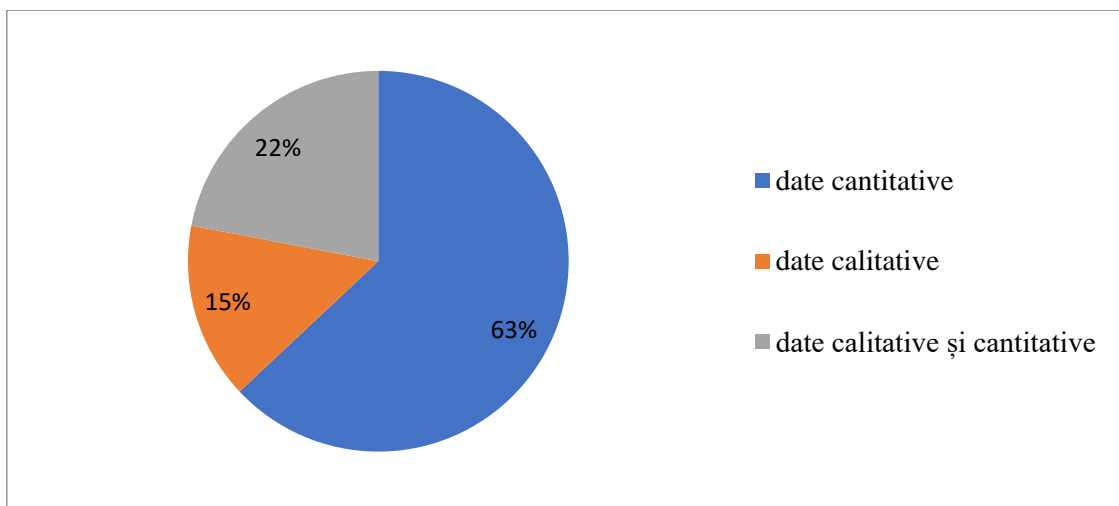


Figura 6.27. Datele și informațiile integrate în rapoartele de controlling

Așadar, 55% dintre participanții la sondaj au afirmat că furnizează rapoarte către conducerea respectiv managementul întreprinderii. Urmează raportarea către șefii de sector (de exemplu Marketing), consultanții externi și consiliul de supraveghere (32%) și acționarii organizației (13%) după cum prezintă Figura 6.28. Studiul realizat de Endenich (2012) arată de asemenea că destinatarii raportărilor sunt concentrați la cele două niveluri superioare de conducere (Endenich, 2012). Dincolo de acestea se raportează și către alte niveluri ale întreprinderii; exemple în acest sens sunt șefii sectoarelor, compartimentelor și filialelor, tehnicienii și consultanții. Parțial, această concentrare la nivelurile ierarhice superioare este criticată cu argumentul că datele din rapoarte pot fi utile și pentru angajații din eșaloanele aflate sub nivelul conducerii superioare.

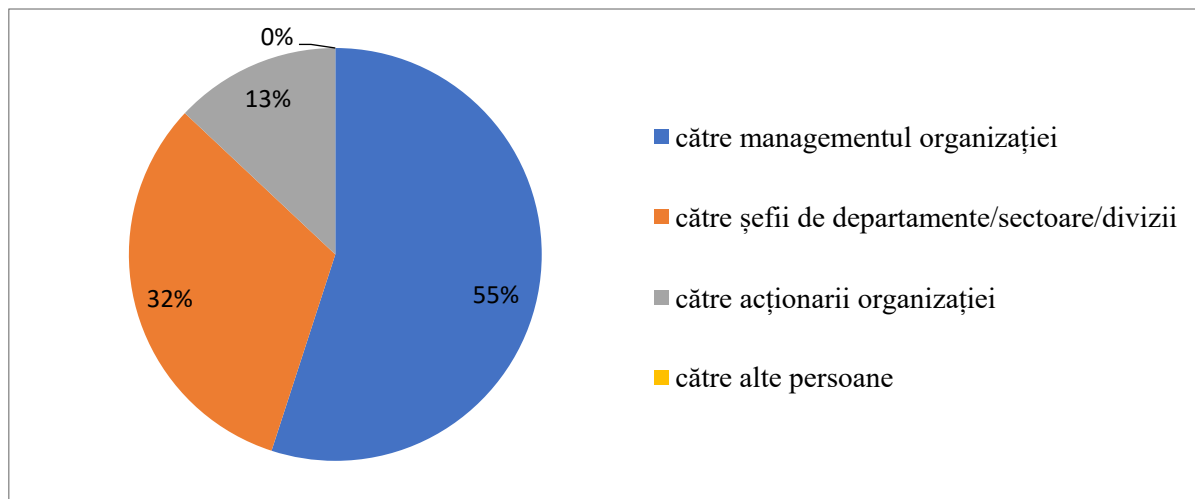


Figura 6.28. Destinatarii procesului de raportare din cadrul controlllingului

În mod aproape identic cu aceste două rezultate, studiul realizat de Brandau (2010) care compară controlllingul din întreprinderi germane și brazilene, constată că în cele două țări studiate 80% raportează direct conducerii superioare și doar circa 20% raportează la adresa altor destinatari (Brandau, 2010).

Un alt aspect important în cadrul procesului de raportare este intervalul de timp (perioada) în interiorul căreia se întocmește raportul. Studiul arată că în trei sferturi dintre întreprinderile chestionate raportarea are loc lunar, iar în majoritatea celorlalte întreprinderi se efectuează raportări trimestriale. Unul dintre respondenți a afirmat că, în funcție de tipul și domeniul raportului, intervalul de timp poate fi o săptămână, o lună sau un trimestru.

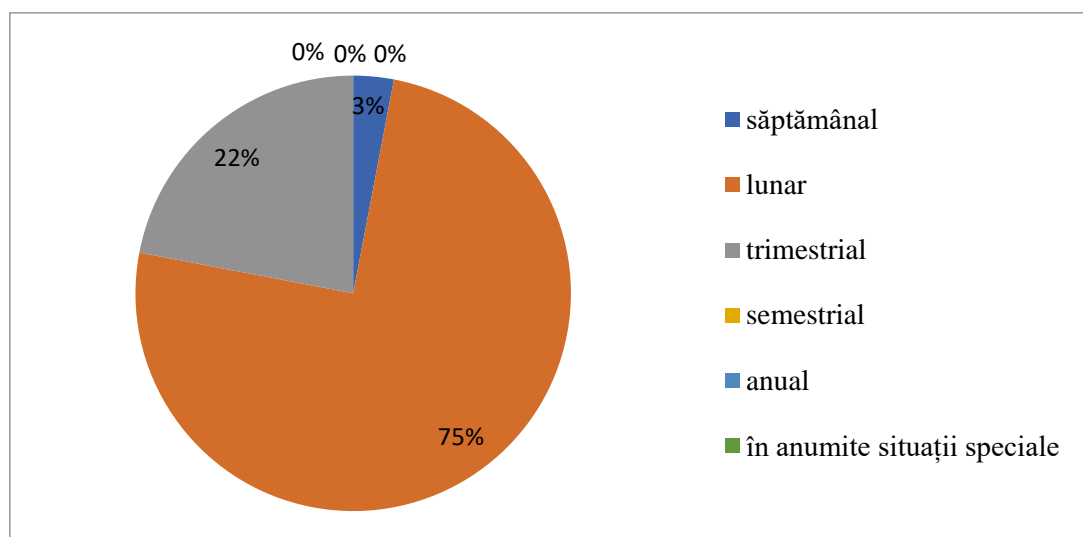


Figura 6.29. Perioadele de timp pentru care se realizează raportarea

Studiul realizat de Endenich descrie de asemenea prevalența intervalului lunar ceea ce indică o discrepanță între rezultatele întreprinderilor germane și spaniole. În timp ce Spania se bazează pe raportarea lunară standard, în Germania se lucrează în plus și cu o raportare trimestrială, mai cuprinzătoare (Endenich, 2012).

Bugetarea

Cu privire la bugetare, s-au abordat în această lucrare provocările bugetării, tipul de bugetare aplicat de organizații precum și de sectoarele întreprinderii implicate în procesul de bugetare. Durata și ritmul procesului de bugetare, precum și deficiențele de interacțiune au fost indicate în mod egal de 16% din întreprinderi ca fiind o mare provocare, iar 26% dintre aceștia consideră că cea mai mare provocare pentru controlling o reprezintă bugetele eronate sau nerealiste (conform Figurii 6.30 de mai jos). Alte provocări precum asistența software insuficientă și centralizarea excesivă au întrunit un procentaj de 14%.

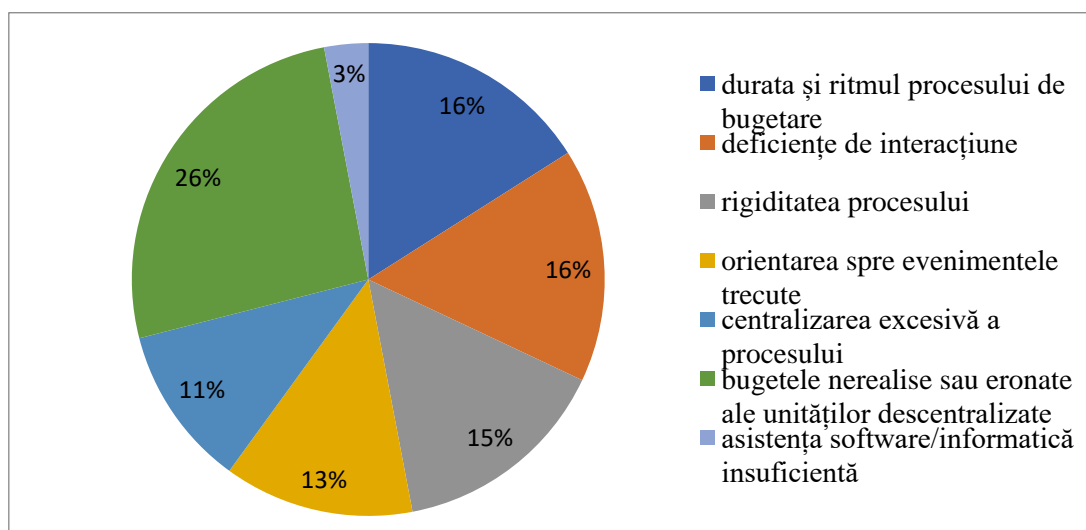


Figura 6.30. Activitățile de controlling care reprezintă o provocare în procesul de bugetare

În cadrul unui studiu din anul 2010 în care se efectua o comparație între Germania și Brazilia, 50% dintre brazilieni au identificat un potențial de perfecționare în privința complexității și duratei bugetării. În Germania numai 28,5% din cei chestionați consideră că acest domeniu conține provocări

și ar trebui perfecționat. Drept cauze ale complexității și duratei prea mari ale procesului de bugetare, brazilienii au indicat printre altele insuficienta cooperare între controlling și unitățile economice operaționale, o concentrare prea mare pe detalii precum și sisteme informatice insuficient interconectate în rețea (Brandau, 2010).

În cadrul studiului comparativ din 2012 dintre Germania și Spania s-a arătat că întreprinderile germane chestionate au identificat aspecte critice referitoare la durata și ritmul procesului de bugetare precum și deficiențe de interacțiune între compartimente, similare cu cele din prezentul studiu. Creșterea complexității datorată creșterii economice și globalizării precum și un grad înalt de detaliere a bugetului sunt indicate drept cauze ale desfășurării lente a procesului de bugetare. Întreprinderile spaniole acuză o prea pronunțată centralizare a procesului precum și o susținere insuficientă a acestuia prin utilizarea de software-uri performante, după cum afirmă Endenich (2012).

La întrebarea privind modul de bugetare s-a descoperit că 80% din întreprinderile studiate preferă bugetarea tradițională. După cum reiese din Figura 6.31 de mai jos, formele moderne de bugetare ca Advanced Budgeting sau Better Budgeting sunt utilizate de către întreprinderi doar în proporții foarte mici.

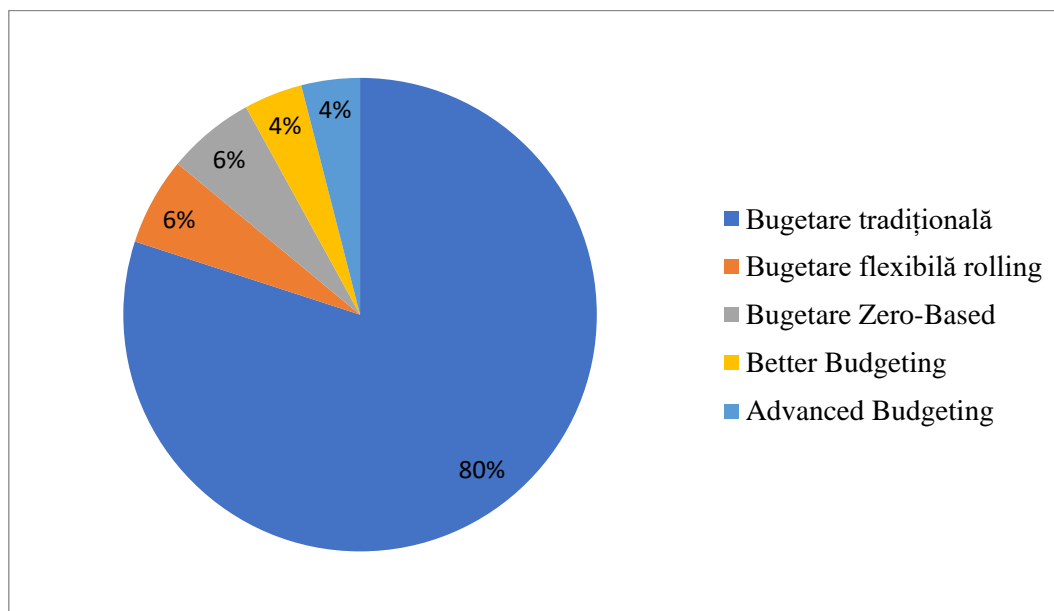


Figura 6.31. Formele de bugetare utilizate de companii

În cadrul studiului efectuat de Zyder (2007), în care au fost trimise chestionare la 10 filiale diferite ale unor întreprinderi germane, s-a arătat cerința pentru bugete flexibile sau tip „rolling” (Zyder, 2007). Din cauza volatilității mediului antreprenorial devine tot mai necesară reducerea orizontului de planificare a bugetului. În cadrul prezentului studiu bugetarea tip „rolling” întrunește un procentaj relativ mare în opțiunile întreprinderilor austriece chestionate. În continuare se menționează că în cazul unei bugetări tip „rolling”, deși se observă scăderea consistenței de întocmire a bugetului unic, un orizont de bugetare mai redus implică necesitatea unei planificări mai detaliate ceea ce pe ansamblu duce din nou la complicarea procesului de bugetare.

Endenich (2012) menționează că în cazul studiului comparativ din anul 2012 între Germania și Spania se arată că întreprinderile germane s-au decis pentru o defalcare de tip clasic a orizonturilor de planificare pe baza unei bugetări pe termen scurt (1 an), mediu (1-5 ani) și lung (5-10 ani).

În cazul domeniilor de bugetare integrate se poate observa că bugetarea nu este posibilă în absența controllinguului (43%) deoarece acesta este întotdeauna integrat în procesul de bugetare. Cu o proporție de 28%, conducerea reprezintă un domeniu important al procesului de bugetare, iar 29% din

respondenți au menționat departamentele financiare sau contabile. Celelalte domenii nu sunt deloc integrate în procesul de bugetare, după cum arată Figura 6.32 de mai jos.

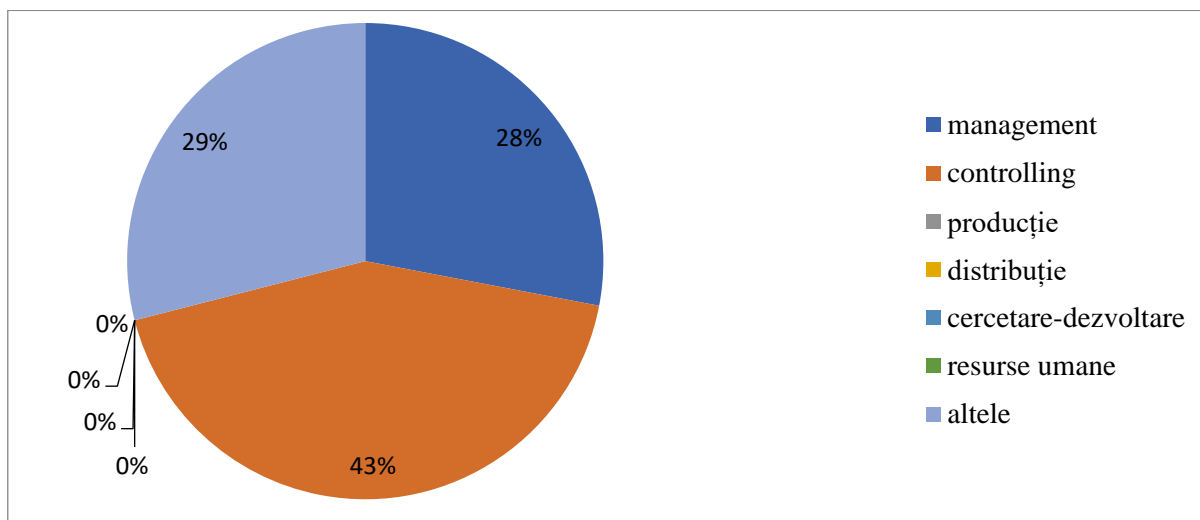


Figura 6.32. Departamentele implicate în procesul de bugetare

În cazul studiului comparativ din anul 2012 între Germania și Spania se prezintă rezultate similare cu cele ale prezentului studiu. În Germania, controllingul este implicat foarte activ în procesul de bugetare, pentru a permite întocmirea bugetului în condițiile unui consens reciproc maxim. La fel, întreprinderile spaniole participante la studiu au fost de acord că controllingul este o responsabilitate clară în cadrul procesului de bugetare. În Spania ca și în Germania, în procesul de bugetare sunt atrase diferitele niveluri ierarhice până la nivelul responsabililor de centre de cost (Endenich, 2012).

Sistemul informatic

Sistemul informatic reprezintă în cadrul controllinguului un instrument de culegere, prelucrare și stocare a datelor de diferite tipuri și nu în ultimul rând, mijlocul prin care se realizează activitățile de controlling, dintre care cea mai importantă, conform acestui studiu, este raportarea. Astfel, organizațiile analizate folosesc per ansamblu mai multe sisteme informatice pentru a realiza controllingul, dintre care cel mai des utilizat este Microsoft Excel (22% din respondenți au ales acest software), după cum prezintă Figura 6.33.

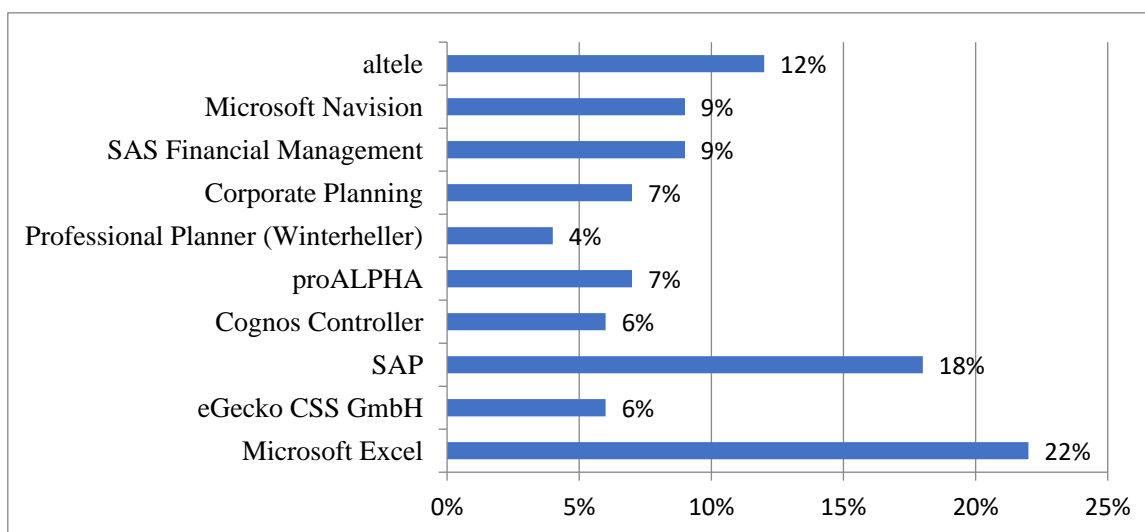


Figura 6.33. Analiza programelor informatice folosite în controlling

Cel mai important mijloc auxiliar de sprijin în pregătirea și evaluarea datelor din întreprinderi este sistemul informatic. Cele mai utilizate sunt sistemele ERP (Enterprise Resource Planning) care funcționează de regulă pe baza unui software standard. Prin utilizarea unui software standard întreprinderile speră să crească siguranța datelor, eficiența și viteza de procesare. Conform experților germani controllinguul necesită competențe informatice tot mai ridicate. Astfel, controllinguul își asumă rolul de a superviza implementarea de software standard în filialele interne și externe sau sprijină alte compartimente în rezolvarea problemelor de informatizare specifice. Mai mult, crește rolul controllerului de consultant intern privind cercetarea bibliografică referitoare la utilizarea sistemelor ERP integrate. Aceste sisteme eliberează treptat controllerul de sarcina de condensare a datelor, permițându-i să se preocupe mai intens de interpretarea datelor, ceea ce îi consolidează poziția de consultant intern, după cum afirmă Eendenich (2012).

Mai mult, în pofida eforturilor de standardizare a peisajului de software, s-a dovedit că programul Microsoft Excel reprezintă în continuare instrumentul cel mai frecvent utilizat pentru prezentarea rezultatelor. În acest context se observă totuși un efort de a restrânge sfera diverselor tipuri de reprezentări Excel pentru a reduce dificultățile de manipulare. Excel este urmat în ordine de programele firmei germane SAP AG, liderul de piață în domeniul programelor ERP. Rezultatele sunt confirmate de alte studii comparabile, conform cărora proporția de utilizatori de programe SAP variază între 60% și 80% în Brazilia, Spania și Germania, după cum afirmă Brandau (2010). Urmează software-ul Navision de la Microsoft, un alt sistem ERP, precum și instrumentele Cognos Controller și CO-Planner. În plus, 15% din cei chestionați au afirmat că utilizează un software specific de creație internă, adaptat la cerințele propriei întreprinderi.

Următoarele două întrebări se referă la satisfacția utilizatorului față de software-ul existent și dacă este prevăzută implementarea unui nou în viitorul apropiat. Rezultatele arată că 46% din cele 68 de întreprinderi cotate la bursă sunt foarte mulțumite, 51% fiind respectiv mulțumite cu software-ul instalat. Conform Figurii 6.34, cei 2 respondenți care au afirmat că sunt nemulțumiți de soluția software existentă, au adăugat că este prevăzută instalarea unui nou sistem informatic.

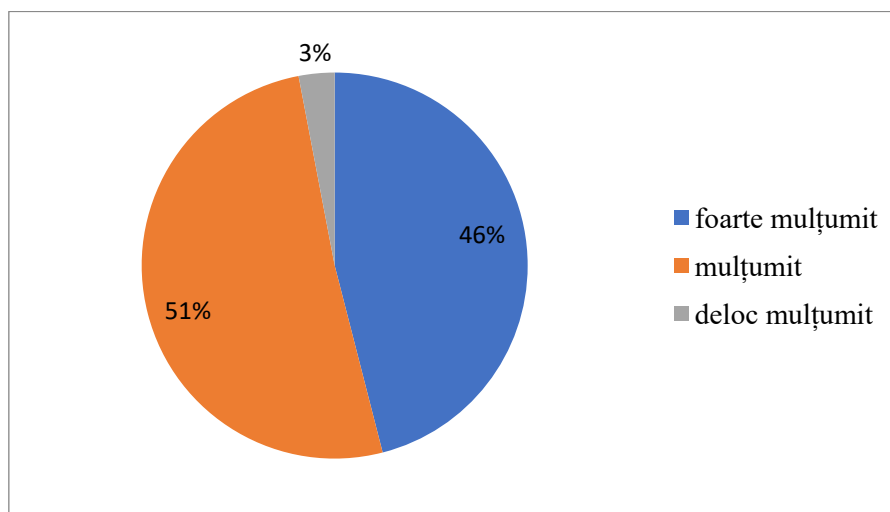


Figura 6.34. Analiza gradului de mulțumire a subiecților cu privire la sistemele informatice utilizate

De asemenea, trebuie subliniată importanța implementării unui nou sistem informatic în organizație pentru a eficientiza procesul de controlling. În conformitate cu Figura 6.35, pentru 16% din firme acest lucru este foarte util și se va realiza în perioadele viitoare; mai precis, 19% din firmele românești și 10% din firmele austriece consideră că managementul trebuie să ia decizia implementării unui nou sistem informatic, de asemenea, acest fapt este susținut de 24% din firmele din industrie și de 105 din firmele din domeniul serviciilor.

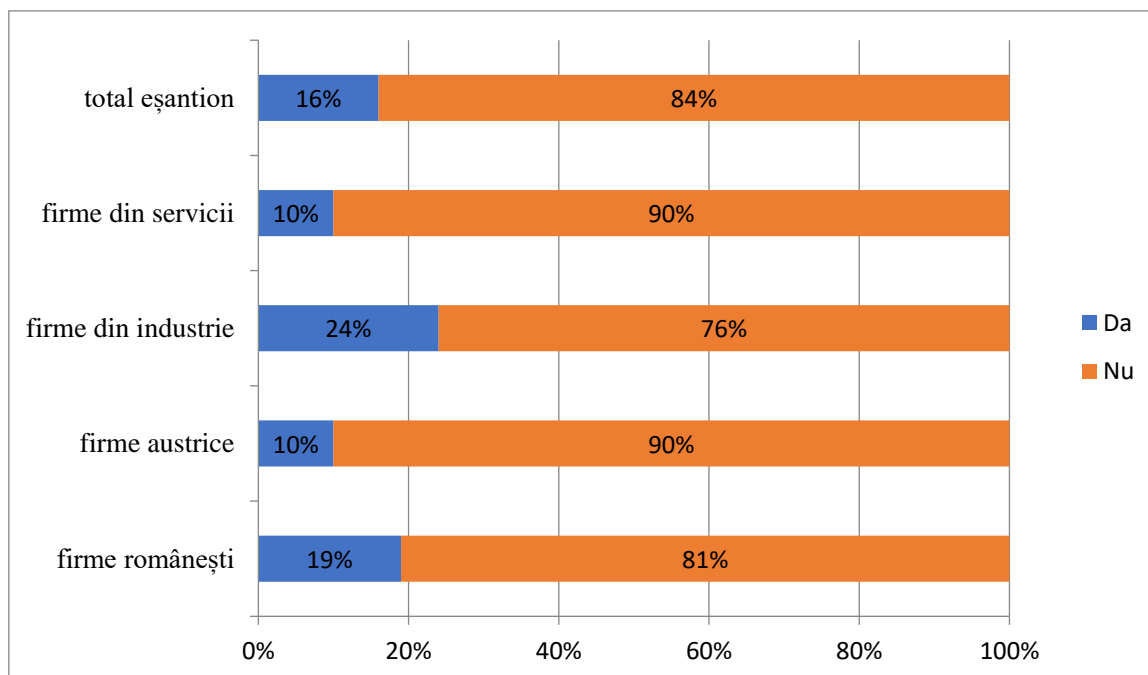


Figura 6.35. Analiza importanței de a implementa un nou sistem informatic

6.5.3 Rolul controllerului

În această parte a studiului ne-am preocupat de cerințele de ordin personal și profesional ce se impun în prezent profesiei de controller. Din punct de vedere social, după cum se observă în Figura 6.36, gândirea analitică a fost considerată cea mai importantă cerință impusă profesiei de controller, într-o proporție de 22%, fiind urmată îndeaproape de calitățile de lider (19%), de spiritul de inițiativă și implicarea personală (12%) și de capacitatea de lucru în echipă (11%). Precizia, creativitatea, impunerea voinței, curajul, puterea de convingere și calitățile de moderator au fost cotate cu mai puțin de 5%, fiind foarte puțin importante.

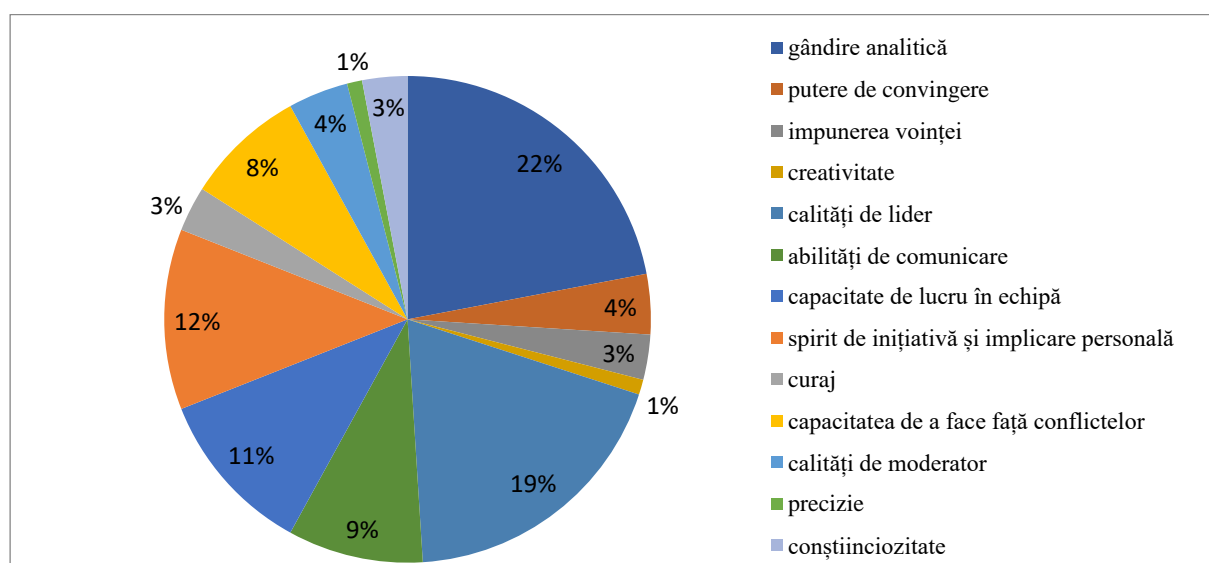


Figura 6.36. Analiza profesiei de controller din punct de vedere al competențelor sociale

S-a efectuat o comparație cu anul 2011, când a fost realizat un sondaj în rândul managerilor departamentelor de controlling din marile întreprinderi austriece, ocazie cu care au fost expediate 1.223 de chestionare prin e-mail. Studiul a fost destinat evaluării calităților pe baza unei scări cu patru niveluri și să stabilească de asemenea tendința viitoare a acestor calități (crescătoare, descrescătoare, constantă). Proporția de feedback a fost de 20,7% (254 de chestionare). Conform acesteia, capacitatea de comunicare a controllerilor este cea mai importantă cerință. Pe locul 2, la fel ca în prezentul studiu, se află calitățile analitice, cu 87%. În mod surprinzător, cunoștințele privind contabilitatea externă (UGB, IAS/IFRS) sau dreptul fiscal au fost considerate ca fiind de importanță secundară (Rusmir, Feldbauer-Durstmüller & Hiebl, 2012).

Într-un alt studiu din anul 2012 s-a examinat profilul cerințelor impuse controllerilor și s-au prezentat dezvoltările și direcțiile de dezvoltare viitoare ale profilului cerințelor impuse acestora. Cu această ocazie au fost realizate și s-au prezentat rezultatele a trei studii de caz în cadrul unor întreprinderi industriale prin interviuri. Pe lângă controlleri au fost chestionați manageri și manageri de personal. Din nou capacitatea de comunicare s-a aflat pe primul loc ca importanță. În continuare s-a pus accent pe calitatea de percepție rapidă și pe productivitate deoarece solicitările provocate de luarea deciziilor sunt deosebit de mari la acest nivel de management și deci activitățile de degrevare și completare ce le revin controllerilor produc efecte mai puternice. Gândirea analitică a fost de asemenea considerată o premisă importantă pentru identificarea de propuneri de îmbunătățire. Alte cerințe indicate au fost fermitate, neutralitate, încredere, credibilitate, flexibilitate și responsabilitatea propriilor acțiuni.

Cu privire la cerințele profesionale ale controllerilor, au fost considerate ca foarte importante, cunoașterea contabilității (75%), experiența profesională în contabilitate (69%), cunoașterea programelor software ERP și cunoaștințe medii de programare precum VAB/SQL (52%) și experiență profesională în management (50%). Surprinzător, cunoștințele de limbi străine (14%), experiența internațională în afaceri (16%) și cunoașterea legislației fiscale (21%) au fost considerate mai puțin importante, după cum prezintă Figura 6.37 mai jos.

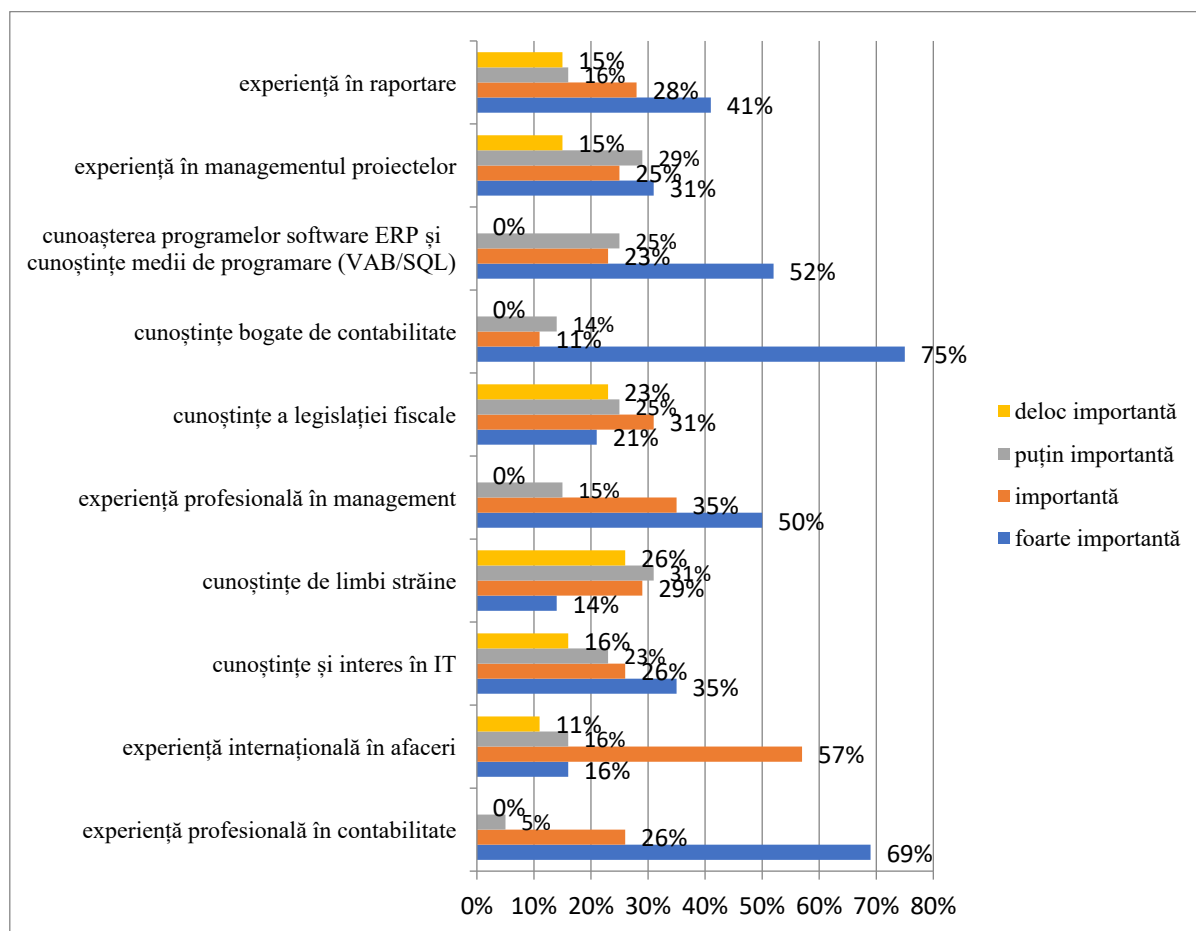


Figura 6.37. Analiza profesiei de controller din punct de vedere al cerințelor profesionale

Studiul efectuat în 2012 privind profilul cerințelor impuse controllerilor indică de asemenea, cunoașterea limbii engleze ca fiind o obligație pentru fiecare controller. În plus, orice limbă străină este binevenită, dacă simplifică munca acestuia. Cu privire la tehnologia informației predomină opinia generală că sistemul informatic instalat trebuie coordonat de către controller. Alte cerințe necesare, menționate în studiul lui Preis (2012) privesc contabilitatea, calculația costurilor și studiile superioare. În cadrul altui studiu realizat de Endenich în anul 2012, abilitățile matematice au fost indicate ca cerințe importante pentru controlleri (Endenich, 2012). S-a observat de asemenea că importanța abilităților matematice este mai mare în absența unui software modern.

6.5.4 Dezvoltarea controllingului

Această secțiune examinează tendința de dezvoltare a controllingului în anii următori, din perspectiva întreprinderilor românești și austriece. O primă întrebare se referă la dezvoltarea viitoare a controllingului. Conform părerii majorității reprezentanților întreprinderilor, importanța controllingului va continua să crească în anii următori. În plus, majoritatea acestora a fost de părere că importanța controllingului va crește în scopul atingerii obiectivelor întreprinderilor. De asemenea, subiecții consideră esențial rolul controllingului în scopul menținerii competitivității întreprinderii. Respondenții adaugă însă și observația că nu consideră importantă o lărgire a domeniului controllingului (de exemplu, mai mulți angajați).

Conform unui studiu în întreprinderi din Germania și Spania, controllingul este considerat un domeniu dinamic. Conform opiniei reprezentanților acestor întreprinderi și studiului efectuat de Endenich (2012), în dezvoltarea sa, controllingul va înregistra o creștere continuă a importanței. Potrivit Figurii 6.38 de mai jos, 74% dintre respondenți sunt total de acord că pentru ca organizația lor să rămână competitivă pe piață, controllingul este esențial, în timp ce numai 34% dintre respondenți sunt total de acord că domeniul controllingului urmează a fi extins în viitor, cel puțin prin angajarea mai multor persoane în posturi de controlling; de asemenea, 76% dintre subiecți sunt total de acord că din perspectiva atingerii obiectivelor organizației, controllingul devine din ce în ce mai important, iar pentru 60% dintre aceștia importanța controllingului va crește în viitor.

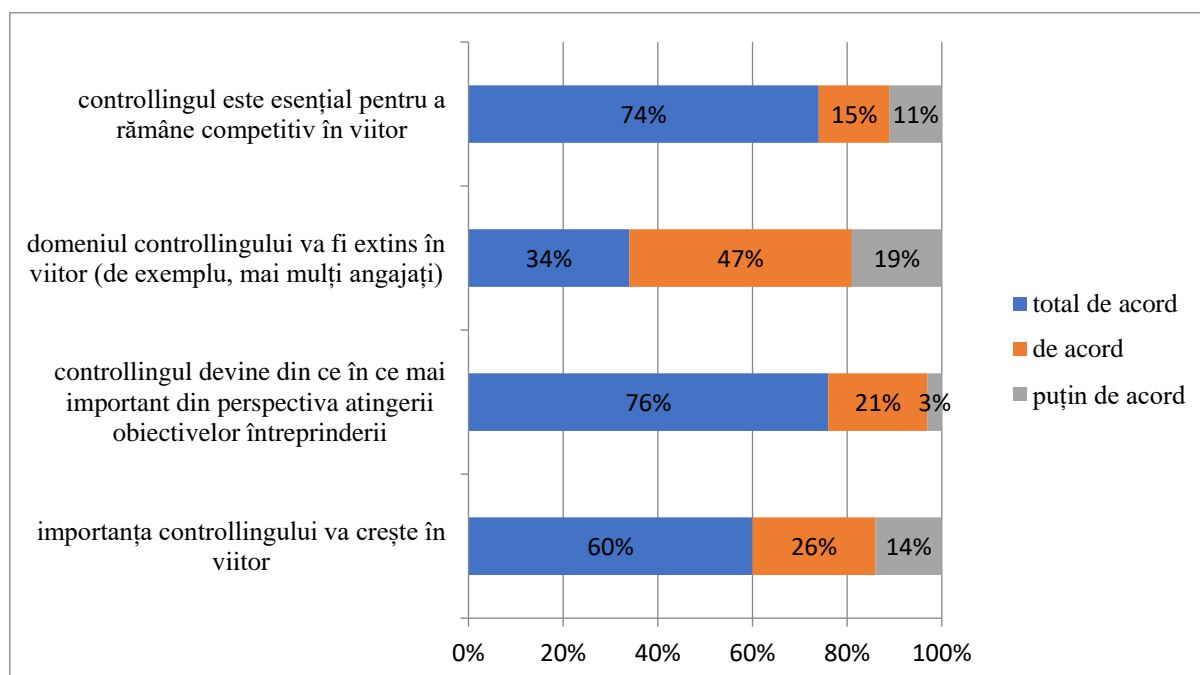


Figura 6.38. Analiza variabilei „viitorul controllingului”

A doua întrebare adresată întreprinderilor se referă la cei mai importanți factori de influență care rezultă din dezvoltarea viitoare. Se poate observa că la această întrebare întreprinderile consideră toate variantele de răspuns ca fiind importante. Foarte importante sunt considerate implicarea mai puternică în procesul decizional și concentrarea pe strategie și perspectivă precum și reducerea complexității în procesul de controlling. Doar în privința flexibilizării și relaționării mai strânse cu mediul intern și extern al organizației reprezentanții întreprinderilor consideră că nu este vorba despre factori importanți de influență.

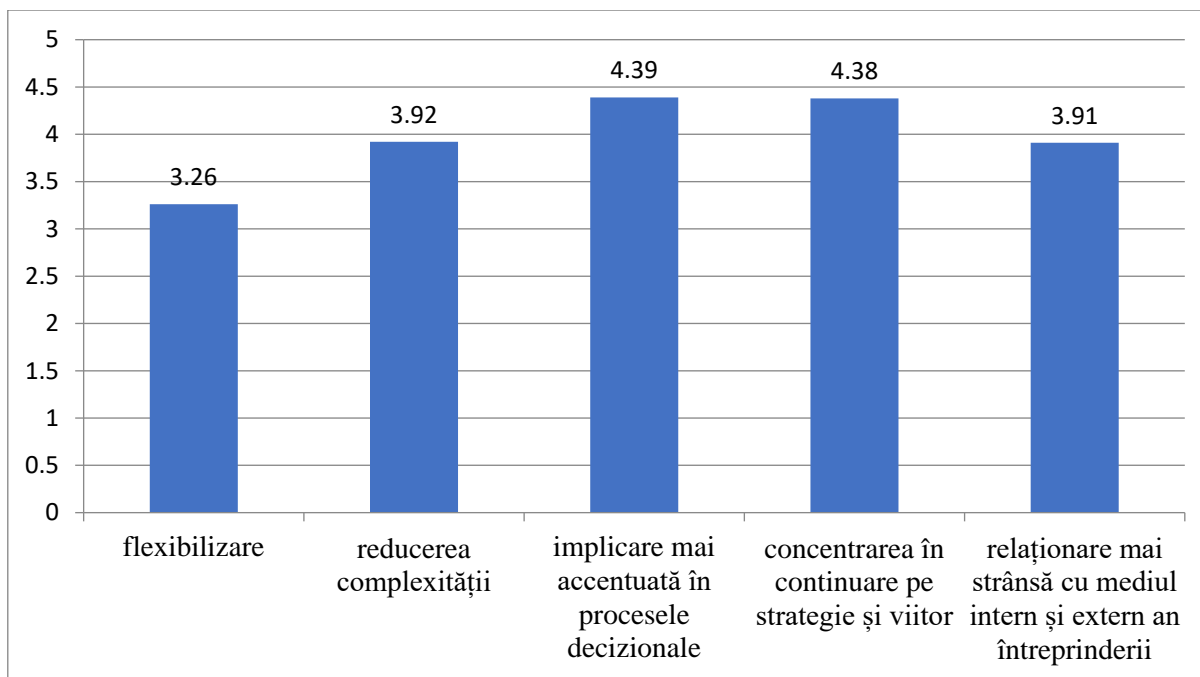


Figura 6.39. Analiza importanței factorilor de influență în dezvoltarea controllinguului ca domeniu de sine stătător

6.6 Limite ale cercetării cantitative

În ceea ce privește limitele acestei cercetări cantitative, trebuie precizată că principala problemă întâmpinată este faptul că participanții la studiu au dat curs foarte greu invitației de a participa la acesta. Chiar dacă au fost contactați telefonic și pe email, rata de răspuns a fost destul de mică (59,02%) în primul rând datorită faptului că populația țintă este angajată în funcții de management și/sau controlling și intensitatea activității le oferă puțin timp pentru a participa la studii și cercetări, iar în al doilea rând deoarece s-a apelat la respondenți într-o perioadă destul de aglomerată a exercițiului financiar. Au fost așadar întâmpinate dificultăți în recrutarea participanților, fapt amplificat și datorită întâlnirilor cu respondenții după programul de muncă a acestora, prin urmare aceștia au fost mai obosiți și s-au implicat mai puțin, ceea ce este posibil să fi influențat calitatea și motivarea răspunsurilor.

Mai mult, o altă limită a cercetării prezente este dată de faptul că reprezentanții firmelor cotate la bursă, conștienți fiind de faptul că au fost recrutați în baza acestui criteriu, au avut posibil o reacție de prestigiu străduindu-se așadar să ofere opinii pertinente și să analizeze cu profunzime întrebările. Acest fapt poate să fi dus la exprimarea unei nevoi amplificate de controlling în organizații și la preferința oferirii unui răspuns dezirabil social care să creeze acestora o imagine favorabilă ca reprezentant de succes al unei firme de succes.

După cum se poate observa și din alte studii, utilizarea unui program computerizat care să analizeze datele este de folos, dar de regulă se remarcă lipsa unui asemenea sistem (Nedelcu, 2013b).

În final, trebuie precizat faptul că operaționalizarea conceptelor și elaborarea chestionarului implică un grad mare de subiectivism al cercetătorului, prin urmare o sursă posibilă de erori de măsurare poate fi reprezentată de măsura în care itemii din chestionar reflectă și sunt în concordanță cu tema de cercetare. De asemenea, o altă sursă de erori a fost reprezentată de modul direct de formulare a întrebărilor și de lipsa mai multor filtre care ar fi putut ajuta la distorsionarea răspunsurilor obținute. Astfel, o a treia sursă de erori poate fi dată de interpretarea datelor, dar în acest sens s-a încercat o interpretare cât mai obiectivă a datelor prelucrate în urma răspunsurilor respondenților.

6.7 Concluzii și perspective ale cercetării

Pe lângă rezultatele prezentate anterior atât în mod grafic cât și descriptiv, în urma analizei răspunsurilor rezultă că cele patru ipoteze formulate se pot valida doar parțial, după cum urmează:

- IG1: Prima ipoteză formulată este validată rezultând diferențe semnificative între gradul de importanță și modul de practică a controllinguului între firmele din Austria și cele românești. În Austria se observă că personalul din întreprinderi dispune de o experiență practică în controlling mai îndelungată față de cel din România. Un factor de influență în acest caz îl constituie mediul universitar și existența cercetătorilor în domeniu. Este esențial de menționat faptul că în întreprinderile austriece se acordă o atenție sporită funcției de controlling, în primul rând justificată prin existența unui departament de sine stătător subordonat managementului – 75% în Austria față de doar 4% în România, iar procentul firmelor care nu au un departament independent de controlling este scăzut în Austria (5%) față de 21% în România. Însă, există câteva similitudini în ceea ce privește învățarea la locul de muncă, unde totuși companiile austriece oferă mai multe posibilități personalului pentru accesarea de programe de pregătire profesională.
- IG2: Această ipoteză nu se validează, în urma studiului reieșind că firmele care activează în domeniul serviciilor sunt cele care aplică preponderent practicile controllinguului. Totuși diferența rezultată (26% dintre întreprinderile care au un departament de controlling activează în domeniul serviciilor față de 24% în domeniul industriei) nu este atât de semnificativă încât să se poată afirma cu certitudine acest lucru. Așadar, este mai indicat a afirma că aplicarea controllinguului nu depinde într-o măsură majoră de domeniul de activitate al întreprinderii, existând mulți alți factori de influență precum: pregătirea personalului, managementul, programele universitare sau disponibilitatea pentru schimbare.
- IG3: Această ipoteză se validează din mai multe perspective. În primul rând respondenții au decis în majoritate pentru importanța crescută a controllinguului în viitor. În al doilea rând, în urma analizei literaturii de specialitate și a studiilor realizate anterior, se observă o tendință de orientare a întreprinderilor spre crearea și independentizarea funcției de controlling. Mai mult, 72% dintre respondenții din ambele țări văd o creștere a semnificației controllinguului în următorii cinci ani. Pe lângă aceasta se poate menționa ca argument gradul de importanță pe care îl acordă respondenții controllinguului în cadrul proceselor de management, acesta obținând un scor mediu de 2.75 din 3.
- IG4: Această ipoteză se validează în totalitate, constatându-se că cele mai importante procese în cadrul funcției de controlling sunt raportarea, bugetarea și contabilitatea internă atât în companiile austriece cât și în cele românești. Aceasta rezultă din răspunsul direct oferit de respondenți la întrebările legate de importanța proceselor controllinguului în organizație, dar și din gradul de implicare a controllinguului în aceste procese.

Pornind de la prezentul studiu apare ca foarte interesantă realizarea unui nou studiu care să se concentreze pe cooperare și cercetare științifică între organizațiile private și universități. Acesta ar putea

conține unele întrebări mai bine structurate care să identifice ce se înțelege prin cooperare, care sunt cauzele lipsei unei cooperări cu instituțiile de învățământ superior, ce elemente ar putea stimula interesul pentru o astfel de cooperare. Prin urmare, ca viitoare direcție de cercetare ar fi recomandabilă o interviuare personală a anagajților din întreprinderilor. Motivațiile fiecărei întreprinderi pot fi diverse deci acestea ar fi dificil de transpus într-un chestionar standard. În loc de chestionar, sondajul s-ar putea efectua pe baza unui interviu semi-structurat conturându-se astfel o nouă cercetare calitativă.

Prin urmare, s-ar putea efectua un studiu privind dezvoltarea în viitor a controllingului. Pentru întreprinderile românești se remarcă o necesitate de a adopta abordări ale controllingului, pentru a face față globalizării și competiției acerbe, în condițiile unei piețe interne de multe ori instabilă (Nedelcu Ș., 2011). Schimbările continue care au loc atât la nivel legislativ cât și în domeniul dezvoltării de programe informatice sunt de mare interes pentru realizarea unui studiu mai detaliat. O ultimă recomandare ar fi în sensul necesității reluării celorlalte studii menționate în prezenta lucrare. Valoarea unui studiu crește dacă permite comparații cu altele similare. Aceasta este însă o sarcină dificilă deoarece fiecare studiu conține alte întrebări în funcție de obiectivele urmărite. Studiul următor ar trebui să fie efectuat după un interval de timp suficient pentru a permite comparații relevante, implicând toate dezavantajele unui studiu longitudinal. Bineînțeles, o cercetare ulterioară s-ar putea focaliza pe evoluția în timp a funcției de controllig în România, determinarea gradului său de maturitate și identificarea modului în care sistemele informatice sprijină realizarea acestui rol, cu scopul de a formula măsuri concrete de promovare și îmbunătățire a controllingului în spațiul economic românesc.

În primul rând, acest studiu subliniază necesitatea realizării unui sistem de controllig care să aibă aplicare la nivel național sau regional eliminând eterogenitatea spațiilor economice în care s-ar aplica, cu scopul de a evidenția și încuraja bunele practici economice. Așadar, necesitatea luării în considerare a celor mai importante sisteme din cadrul contabilității costurilor din punct de vedere al utilizării lor adecvate în cadrul controllingului se impune ca utilă, stabilindu-se cele mai potrivite măsuri pentru evaluarea sistemului de controllig prin utilizarea contabilității costurilor orientată pe luarea deciziilor.

Eterogenitatea celor două spații economice diferite, România și Austria, se evidențiază și în urma cercetării empirice prin câteva aspecte: diferențele dintre pregătirea teoretică și procedurile utilizate în practică, diferențele aplicării conceptului de controllig, specificitățile companiilor activând în diverse sectoare de activitate, abordări manageriale diferite.

Se observă importanța ca factorii decizionali dintr-o companie trebuie să fie flexibili, deschiși la schimbare, să înțeleagă conceptele teoretice de controllig, să cunoască aspectele concrete ale organizației și să încurajeze inovația, astfel încât să poată formula cele mai bune strategii pe baza unor date cantitative și calitative, nu doar bazându-se pe intuiție.

Mai mult, trebuie avută în vedere interfața dintre controllig ca știință economică și controlligul în practică, prin urmare ar fi necesară o analiză a cooperării dintre întreprindere și instituțiile de învățământ superior, respectiv la modul în care este structurată interfața între abordarea practică și abordarea științifică (teoretică), structura care poate fi avută în vedere fiind următoarea:

- Stabilirea gradului în care întreprinderea profită de pe urma cercetării privind controlligul, indicându-se posibilitatea unei mai slabe orientări spre aspecte practice ale cercetării destinate întreprinderilor și motivele existenței unor situații dificile apărute ca urmare a nivelului de separare dintre cercetarea teoretică și cercetarea aplicativă. După cum susține Endenich (2012), întreprinderile sunt interesate în primul rând de obținerea unor rezultate cu aplicabilitate imediată. Pe de altă parte, cercetătorii sunt interesați în special de recunoașterea performanțelor științifice și de construirea unei cariere profesionale.
- Identificarea formelor de cooperare dintre întreprinderi și instituțiile de învățământ superior, a cauzelor care ar putea frâna această colaborare și a gradului de satisfacție generat de respectivele forme de colaborare.

- Analiza întreprinderilor care dispun de forme de cooperare cu instituții de învățământ superior și de asemenea, a universităților care colaborează cu organizații pentru a dezvolta controllinguul ca știință economică.
- Identificarea motivelor pentru care întreprinderile nu colaborează cu o instituție de învățământ superior și analiza situației ideale în care întreprinderile nu ar respinge într-o asemenea proporție cooperarea cu instituțiile de învățământ superior.
- Analiza procesului de îmbogățire a competențelor și cunoștințelor de controlling în cadrul procesului de pregătire a absolvenților în instituțiilor de învățământ superior. Conform Endenich (2012), experții în domeniul controllinguului din Germania și Spania sunt de părere că pregătirea universitară a specialiștilor în controlling pune prea mult accentul pe aspectele teoretice. De asemenea, se semnalează o deficiență clară în privința transpunerii în practică a cunoștințelor teoretice acumulate, fiind criticată și lipsa orientării spre cerințele întreprinderilor.
- Integrarea noțiunilor de controlling în cât mai multe cursuri, module de curs sau discipline în cadrul programelor de studiu din învățământul superior, pentru familiarizarea studenților și deci a viitorilor practicieni cu noțiunile măcar de bază ale controllinguului. Prin dobândirea unor astfel de cunoștințe, se poate promova pe viitor practica controllinguului în cadrul organizațiilor.

În concluzie, interesul tot mai crescut al controllerilor cu privire la eficientizarea funcției de controlling în cadrul companiilor în care operează și analiza sarcinilor specifice posturilor și a modului de evoluție a acestora (sarcini care vor dispărea fiind înlocuite de altele noi), prin coroborarea dintre practicieni, va duce la fundamentarea controllinguului ca știință de sine stătătoare, căci în prezent, controllinguul se încadrează ca un fenomen de practică. Astfel, trebuie considerat controllinguul ca un sistem suport al managementului, dar trebuie să fie definită o graniță clară prin care managementul să nu devină subordonat controllinguului în totalitate. Deși controllinguul reprezintă un sistem de procedee și instrumente normate, structura sa în cadrul entității este subiectivă. Diferențele de la o entitate la alta, nu reprezintă o funcție a mărimii entității, dar mai mult o funcție a atitudinii consiliului de administrație și a managementului de top față de mediul de control al entității.

În urma studierii literaturii de specialitate, s-a observat de asemenea necesitatea sistematizării studiilor în domeniu, care să permită specialiștilor și mai ales practicienilor o înțelegere mai facilă a aspectelor teoretice și a schimbărilor inerente care intervin. E de dorit o abordare omogenă globală a controllinguului și a practicilor sale, cel puțin la nivel teoretic, deoarece în practică, entitățile sunt nevoite să se adapteze particularităților domeniilor de activitate, piețelor locale și a factorului uman. Deci, în ciuda caracterului eterogen în privința aplicabilității controllinguului, entitățile comerciale ar putea obține beneficii dacă ar urma o direcție generală orientativă.

Implementarea unui sistem de controlling reprezintă în fapt o schimbare, care trebuie încurajată și îmbrățișată de la nivelul managementului. Astfel, se impune ca managerii să dobândească minime cunoștințe pentru a putea promova schimbarea în cadrul întregii entități. Ca în orice proces al schimbării, principala piedică este rezistența oamenilor la schimbare, iar aceasta trebuie depășită printr-un dialog deschis între părțile interesate.

Autorul prezentei lucrări apreciază ca perspectivă viitoare de cercetare integrarea inovațiilor tehnologice ("big data", sisteme ERP) ca instrumente suport în procesul managerial și decizional, bazat pe cunoaștere. Colectarea de informații relevante pentru conducerea entității și prelucrarea lor cu ajutorul unor soft-uri de analiză și simulare ar putea reduce riscurile și optimiza deciziile managerilor. Pe lângă aceasta, factorul uman este decisiv în cadrul unei entități, indiferent de obiectul de activitate al acesteia, astfel că metodele controllinguului trebuie să prevadă incertitudinile elementului uman.

■ Referințe bibliografice

- Adam, D. (1996). *Planung und Entscheidung. Modelle, Ziele und Methoden*, 4. Aufl. Wiesbaden.
- Alazard, C., & Separi, S. (2001). *Controle de gestion*. Paris: Dunod.
- Anthony, R. (1965). *Planning and Control Systems: a framework for analysis*. Boston: Division of Research, Graduate School of Business, Harvard University.
- Anthony, R. N., & Young, D. W. (1988). *Management control in nonprofit organizations* (Bd. 4). Homewood, IL: Irwin.
- Antle, R., & Demski, J. S. (1988). The Controllability Principle in Responsibility Accounting. *The Accounting Review*, 700-718.
- Antle, R., & Demski, J. S. (1988). The Controllability Principle in Responsibility Accounting. *The Accounting Review*, 63(4), 700-718.
- Atteslander, P. (2003). *Methoden der empirischen Sozialforschung*, 10. Aufl. Berlin: Walter de Gruyter GmbH & Co. KG.
- Bajorean, E. & Bajan, M. (2013). Controlul costurilor standard prin intermediul analizei abaterilor. *Analele ASEM*, ediția a XI-a, nr. 1.
- Bar-Hillel, M., & Wagenaar, W. A. (1993). The Perceptin of Randomness. In G. Keren, & C. Lewis, *A Handbook for data analysis in the behavioral sciences: methodological issues* (S. 369-394). Hillsdale: Erlbaum.
- Becker, W., & Ulrich, P. (2016). *Handbuch Controlling*. Wiesbaden, Germany: Springer Gabler.
- Bedford, D. S. (2015). Management control systems across different modes of innovation: Implications for firm performance. *Management Accounting Research*(28), 12-30.
- Berekoven, L., Eckert, W., & Ellenrieder, P. (2009). *Marktforschung: Methodische Grundlagen und praktische Anwendungen*, 12., überarb. Auflage. Wiesbaden: Gabler / GWV Fachverlage GmbH.
- Blau, P. (1955). *The Dynamics of Bureaucracy: A Study of Interperonal Relations in Two Government Agencies*. Chicago.
- Bouquin, H. (1998). *Le contrôle de gestion* (4th Ausg.). Paris: Presses Universitaires de France.
- Bouquin, H. (2000). *Comptabilité de gestion*. Paris: Presses Universitaires de France.
- Bragg, S.M. (2004). *Controller's Guide to Planning and Controlling Operations*. Hoboken, New Jersey: John Wiley & Sons.
- Brandau, M. (2010). *International vergleichendes Controlling: Empirische Ergebnisse einer Feldstudie in Brasilien und Deutschland*. Hamburg: Verlag Dr. Kovac.
- Burkert, M., Fischer, F., & Schäffer, U. (2011). *The application of the controllability principle and managerial performance: the role of role perceptions*. Vallendar: WHU Working Paper.

- Burlaud, A., & Simon, C. (1999). *Control de gestiune (traducere)*. București: Editura Coresi.
- Camerer, C. (1995). Individual Decision Making. In J. H. Kagel, & A. E. Roth, *The Handbook of Experimental Economics* (S. 587-703). Princeton: Princeton University Press.
- Caraiani, C., & Dumitrană, M. (2004). *Bazele contabilității*. București.
- Caraiani, C., & Dumitrană, M. (2004). *Contabilitatea de gestiune și control de gestiune*. București.
- Cardoș, I. R. (2010). *Contabilitate managerială și calculația costurilor*. Cluj-Napoca: Editura Alma Mater.
- Chelcea, S. (2001). *Metodologia cercetării sociologice, metode cantitative și calitative*. București: Ed. Economică.
- Chenhall, R. H. (2003). Management control systems design within its organizational context: findings from contingency-based research and directions for the future. *Accounting, Organizations and Society*(28), 127-168.
- Churchill, N., & Cooper, W. (1966). A Field Study of Auditing as a Mechanism for Organizational Control. *Operational Research and the Social Sciences*, 109-127.
- CIMA. (2005). *CIMA Official Terminology*. CIMA.
- CIMA. (2008). *Topic Gateway Series - Control*. London: The Chartered Institute of Management Accountants.
- Dehler, M. (2001). *Entwicklungsstand der Logistik: Messung - Determinanten - Erfolgswirkungen*. Wiesbaden.
- Diehm, J. (2009). Controlling in jungen Unternehmen. *VentureCapital Magazin „Start-up 2009”*, S. 54-55.
- Diehm, J. (2014). *Controlling in Start-up-Unternehmen. Praxisbuch für junge Unternehmen und Existenzgründungen*. Wiesbaden: Springer Gabler.
- Dimov, O., & Iliev, P. (2010). CONTROLLING – A MODERN SYSTEM OF MANAGEMENT AND CONTROL. *FACTA UNIVERSITATIS, Series: Economics and Organization*, 7, 253 - 262.
- Dringer, F., & Schindlbeck, K. (2007). *Controlling im Mittelstand, Repräsentative Studie über das Controlling in mittelständischen Unternehmen in Deutschland*. Freiburg: FH Deggendorf/Haufe Akademie GmbH.
- Drury, C., & EL-shishini, H. (2004). *Applying the controllability principle and measuring divisional performance in UK companies*. Londra: CIMA.
- Dücker, B. (1995). *Streß, Kontrolle und soziale Unterstützung im industriellen Bereich*. Bonn.
- Dumitrana M., Glăvan, M. & Dumitru, M. (2009). *Pledoarie pentru meseria de contolor de gestiune în domeniul comercial*. Amfiteatrul economic, Vol. XI, nr. 25.
- Duréndez, A., Ruíz-Palomo, D., García-Pérez-de-Lema, D., & Diéguez-Soto, J. (2016). Management control systems and performance in small and medium family firms. *European Journal of Family Business*(6), 10-20.

- E&Y. (2008). *The changing role of the financial controller*. London: Ernst & Young.
- Elliott, B., & Elliott, J. (2011). *Financial Accounting and Reporting*. Essex: Pearson Education Ltd.
- Endenich, C. (2012). *Comparative Management Accounting - Ein Vergleich der Controllingforschung und –praxis in Deutschland und Spanien*. Heidelberg: Gabler Verlag | Springer Fachmedien Wiesbaden.
- Epuran, M., Băbăiță, V., & Grosu, C. (1999). *Contabilitate și control de gestiune*. București: Ed. Economică.
- Esser, E., Hill, P., & Schnell, R. (2005). *Methoden der empirischen Sozialforschung*, 7. Aufl. München: Oldenbourg Wissenschaftsverlag GmbH.
- Evian, I. (1947). *Bilanțul unitar al întreprinderii*. Brașov.
- Friedl, G., & Deuschinger, L. (2008). *A Note on Economic Value Added (EVA)*. TUM Business School.
- Hamprecht, M. (1996). *Controlling von Konzernplanungssystemen: Theoretische Ableitung und betriebliche Realität führungsstrukturabhängiger Ausprägungsmuster*. Wiesbaden.
- Hauschildt, J. (1972). *Finanzvorstand, Treasurer, Controller. Das Finanzmanagement in der Stellenausschreibung in Neue Betriebswirtschaft* (Bd. 25).
- Heigl, A. (1989). *Controlling - Interne Revision*, 2. Aufl. Stuttgart: Stuttgart et el.
- Hichert, R. (2010). *SUCCESS Rules*. Kreuzlingen: Poster.
- Holmström, B. (1979). Moral Hazard and Observability. *Bell Journal of Economics*, 74-91.
- Horvath, P. (1992). *Controlling* (5th Ausg.). München.
- Horvath, P. (2009). *Controlling*, 11. Aufl. München.
- Horvath, P. (2011). *Controlling*, 12., vollständig überarbeitete Auflage. München: Vahlen Verlag.
- ICV & IGC (2012). *Principii de bază ale Asociației Internaționale a Controller-ilor (ICV) și ale Grupului Internațional de Controlling (IGC)*.
- Ionașcu, I., Filip, A., & Mihai, S. (2003). *Control de gestiune*. București: Ed. Economică.
- ISO 8402:1994. (1994). *ISO 8402:1994. Quality management and quality assurance - Vocabulary*.
- Janis, I. L. (1982). *Groupthink: Psychological studies of policz decisions and fiascoes*, 2. Aufl. Boston.
- Jost, P. (2008). *Organisation und Motivation: Eine ökonomischpsychologische Einführung*, 2.Aufl. Wiesbaden.
- Jung, H. (2007). *Controlling*, 2., überarbeitete und aktualisierte Auflage. München: Oldenbourg Verlag.
- Kaplan, R. S. (2009). Conceptual Foundations of the Balanced Scorecard. In C. S. Chapman, A. G. Hopwood, & M. D. Shields, *Handbook of Management Accounting Research* (S. 1253-1269). Oxford: Elsevier.

- Kaplan, R. S., & Norton, D. P. (1992). The Balanced Scorecard: measures that drive performance. *Harvard Business Review*, 71-79.
- Koch, R. (1994). *Betriebliches Betriebswesen als Informations- und Steuerungsinstrument*. Frankfurt am Main.
- Krapp, M. (2004). Genetische Algorithmen als Planungsinstrument. *Zeitschrift für Planung und Unternehmenssteuerung*, 165-181.
- Krüger, W. (1979). Controlling: Gegenstandsbereich, Wirkungsweise und Funktionen im Rahmen der Unternehmenspolitik. *Betriebswirtschaftliche Forschung und Praxis*, 158-169.
- Küpper, H.-U. (2008). *Controlling: Konzeption, Aufgaben, Instrumente*, 5. Aufl. Stuttgart.
- Kuss, A. (2012). *Marktforschung: Grundlagen der Datenerhebung und Datenanalyse*, 4. überarb. Auflage. Wiesbaden: Gabler Verlag / Springer Fachmedien Verlag.
- Larson, D. (2011). *Role of the Controller*. San Diego: The University of California.
- Lefter, C. (2004). *Cercetarea de marketing*. Braşov: InfoMarket.
- Mahendorf, M. D. (2009). *Eskalation des Commitments bei risikoreichen Investitionprojekten: Eine empirische Untersuchung kognitiver Eskalationsfaktoren und verhaltenswissenschaftlich basierter Controllingmaßnahmen*, 2. Aufl. Vallendar.
- Maher, M. W. (1987). The Use of Relative Performance Evaluation in Organizations. *Accounting and Management*, 295-315.
- Mann, R. (1973). *Praxis des Controlling*. München.
- March, J., & Shapira, Z. (1987). Managerial perspectives on Risk and Risk Taking. *Management Sciences*, 1404-1418.
- Martin, L. L., & Clore, G. L. (2001). *Theories of Mood and Cognition: A User's Guidebook*. Mahwah et al.
- Matiş, D., & Pop, A. (2010). *Contabilitate financiară*. Cluj-Napoca: Casa Cărţii de Ştiinţă.
- Matiş, D., Achim, S., Groşanu, A., Mustăţ, R., Iosivan, R., & Berinde, S. (2005). *Bazele contabilităţii pentru viitori economişti*. Cluj-Napoca: Editura Dacia.
- Menkhoff, L., & Röckemann, C. (1994). Noise Trading auf Aktienmärkten. *Zeitschrift für Betriebswirtschaft*, 277-295.
- Muţiu, A., & Mureşan, M. (2006). *Contabilitate managerială cu aplicaţie în companiile comerciale şi prestatoare de servicii*. Cluj-Napoca: Editura Risoprint.
- Nedelcu, Ş. (2011). Conceptual delimitations of controlling. *7th edition of the International Conference European Integration - New Challenges*. Oradea.
- Nedelcu, S. (2013). Automation of Recording System and Optimization of Reporting System in Controlling. *Recent Advances in Management & Finances, Proceedings of the 7th WSEAS International Conference on Management, Marketing and Finance*, (S. 19-23). Cambridge, USA. (a)

- Nedelcu, S. (2013). The challenges and the difficulties of controlling in practice - examples of controlling in Austrian enterprises. *WSEAS*. Creta. (b)
- Nedelcu, S. (2013). The Problematic of the Currency Conversion Methods in the External Accounting of Companies. *Proceedings of the 2nd International Conference on Finance, Accounting and Auditing, FAA'13*, (S. 34-38). Brasov. (c)
- Oargă, V. (2009). "Controlling" as a Unit of Production Planning and Control. Romanian Case Studies. *The Romanian Economic Journal*, 61-83.
- Ocansey, E. O., & Enahoro, J. A. (2012). Determinant Controllability of Responsibility Accounting in Profit Planning. *Canadian Social Science*, 8, 91-95.
- Olariu, C. (1977). *Costul și calculația costurilor*. București: Editura Didactică și Pedagogică.
- Oskamp, S. (1965). Overconfidence in case study judgments. *Journal of Consulting Psychology*, 261-265.
- Otley, D. T. (2005). Performance Management: A Framework for Analysis. In A. J. Berry, J. Broadbent, & D. T. Otley, *Management Control: Theories, Issues and Performance*, 2. Aufl. (S. 79-95). New York.
- Owens, J., Burke, S., Krynovich, M., & Mance, D. (2007). Project Cost Control Tools & Techniques.
- Pea, R. D. (1982). What is planning development the development of? *New Directions for Child and Adolescent Development*, 5-27.
- Picot, A., Reichwald, R., & Wigand, R. T. (2003). *Die grenzlose Unternehmung*, 5. Aufl. Wiesbaden.
- Popa, I. (2005). *Management general*. București: Editura ASE.
- Porter, M. (1985). *Competitive Advantage: Creating and Sustaining Superior Performance*. New York.
- Porter, M. (2008). *Wettbewerbsstrategie: Methoden zur Analyse von Branchen und Konkurrenten*, 11. Aufl. Frankfurt am Main.
- Preiser, S. (1988). *Kontrolle und engagiertes Handeln: Entstehungs-, Veränderungs- und Wirkungsbedingungen*. Göttingen.
- Reichmann, T. (1985). *Grundlagen einer systemgestützten Controlling-Konzeption mit Kennzahlen* (Bd. 55). ZfB.
- Reichmann, T. (1996). *Management und Controlling / Gleiche Ziele, unterschiedliche Wege und Instrumente* (Bd. 66). ZfB.
- Riesenhuber, M. (2006). *Die Fehlentscheidung: Ursache und Eskalation*. Wiesbaden.
- Ristea, M. (2001). *Opțiuni și metode contabile de întreprindere*. București: Tribuna economică.
- Ross, M., & Sicoly, F. (1979). Egocentric biases in availability and attribution. *Journal of Personality and Social Psychology*, 322-336.
- Ruda, W., & Dackiw, B. (2013). Characteristics of Controlling in Small and Medium-sized Enterprises in Germany - An Empirical Study. *11th International Conference on Management, Enterprise and Benchmarking*. Budapest, Hungary: MEB 2013.

- Rusmir, C., Feldbauer-Durstmüller, B., & Hiebl, M. (September/Okttober 2012). Anforderungen an Controlling-Leiter: Die Bedeutung der Kommunikationsfähigkeit und des strategischen Denkens nimmt weiter zu. *Controller Magazin*.
- Russo, J. E., & Schoemaker, P. J. (1992). Managing Overconfidence. *Sloan Management Review*, 7-17.
- Schäffer, U. (2004). Rationalitätssicherung durch Kontrolle. In E. Scherm, & G. Pietsch, *Controlling: Theorien und Konzeptionen* (S. 487-500). München.
- Schäffer, U., & Künkele, J. (2006). Budgetkontrolle in deutschen Unternehmen: Eine Bestandsaufnahme. *Controlling*, 5-12.
- Schäffer, U., & Pelster, C. (2007). Die Relevanz des Controllabilitz-Prinzips für die Unternehmenspraxis. *Zeitschrift für Controlling und Management*, 422-436.
- Schäffer, U., & Weber, J. (2006). *Einführung in das Controlling*, 11. Aufl. Stuttgart: Schäffer-Poeschel Verlag für Wirtschaft – Steuern – Recht GmbH.
- Schäffer, U., & Willauer, B. (2002). Kontrolle, Effektivität der Planung und Erfolg von Geschäftseinheiten: Ergebnisse einer empirischen Erhebung. *Zeitschrift für Planung und Unternehmenssteuerung*, 73-97.
- Schumann, S. (2012). *Repräsentative Umfrage: Praxisorientierte Einführung in empirische Methoden und statistische Analyseverfahren*, 6. Aufl. München: Oldenbourg Wissenschaftsverlag GmbH.
- Shafir, E., & LeBoeuf, R. A. (2002). Rationality. *Annual Review of Psychology*(53 (1)), 491–517.
- Simons, R. (2005). *Levers of organization design: How managers use accountability systems for greater performance and commitment*. Boston.
- Solomons, D. (1965). *Divisional Performance: Measurement and Control*. New York.
- Sorensen, J. E. (2009). Management Accountants in the United States: Practitioner and Academic Views of Recent Developments. In C. S. Chapman, A. G. Hopwood, & M. D. Shields, *Handbook of Management Accounting Research* (S. 1271-1296). Oxford: Elsevier.
- Spieker, M. (2004). *Entscheidungsverhalten in Gründerteams: Determinanten, Parameter und Erfolgsauswirkungen*. Wiesbaden.
- Stahlknecht, P., & Hasenkamp, U. (2010). *Einführung in die Wirtschaftsinformatik*, 12. Aufl. Berlin.
- Staw, B., & Fox, F. (1977). Escalation: The Determinants to a Chosen Course of Action. *Human Relations*, 431-450.
- Staw, B., & Ross, J. (1978). Commitment to a Policy Decision: A Multi-Theoretical Perspective. *Administrative Science Quarterly*, 40-64.
- Steinle, C., & Daum, A. (2007). *Controlling: Kompendium für Ausbildung und Praxis*, 4. Aufl. Stuttgart.
- Strickland, L., Lewicki, R. J., & Katz, A. M. (1966). Temporal Orientation and Perceived Control as Determinants of Risk Taking. *Journal of Experimental Social Psychology*, 143-151.
- Svenson, O. (1981). Are We All Less Risky and More Skillful Than Our Fellow Drivers. *Acta psychologica*, 143-148.

- Thaler, R. (1985). Mental Accounting and Customer Choice. *Marketing Science*, 199-214.
- theglobaleconomy.com*. (kein Datum). Abgerufen am 3. July 2017 von The World Bank: http://www.theglobaleconomy.com/Romania/Listed_companies/
- Tillmann, K., & Goddard, A. (2008). Strategic management accounting and sense-making in a multinational company. *Management Accounting Research*(19), 80–102.
- Troitzsch, K. G. (2000). Computersimulation in den Sozialwissenschaften. In D. Herz, & A. Blätte, *Simulation und Planspiel in den Sozialwissenschaften: Eine Bestandsaufnahme der internationalen Diskussion* (S. 181-203). Münster et al.
- UCAAPI. (2014). *Evaluarea controlului intern în scopul realizării misiunilor*. București.
- Weber, J., & Riesenhuber, M. (2002). *Controlling & Psychologie, Schriftenreihe Advanced Controlling*. Vallendar.
- Weber, J., & Sandt, J. (2001). *Erfolg durch Kennzahlen: Neue empirische Erkenntnisse, Schriftenreihe Advanced Controlling*. Vallendar.
- Weber, J., & Schäffer, U. (2011). *Einführung in das Controlling*. Stuttgart: Schäffer-Poeschel Verlag.
- Weber, J., Grothe, M., & Schäffer, U. (1997). Zur Gestaltung der strategischen und operativen Planung. *Die Unternehmung*, 273-295.
- Weber, J., Hufschlag, K., & Pieroth, G. (2003). *Mittelfristplanung heute: Ergebnisse einer Benchmarking-Studie, Schriftenreihe Advanced Controlling*. Vallendar.
- Weber, J., Schaier, U., & Strangfeld, O. (2005). *Berichte für das Top-Management: Ergebnisse einer Benchmarking-Studie, Schriftenreihe Advanced Controlling*. Weinheim.
- Weber, J., Weißenberger, B. E., & Liekweg, A. (1999). *Risk Tracking and Reporting: Unternehmerisches Chancen- und Risikomanagement nach dem KonTraG, Schriftenreihe Advanced Controlling*. Vallendar.
- Welge, M. K. (1988). *Unternehmensführung, Band 3: Controlling*. Stuttgart.
- Wirth, T. (2000). Leseorientierte Gestaltung von Managementberichten. *Kostenrechnungspraxis*, 79-85.
- Wittenberg, V. (2006). *Controlling in jungen Unternehmen. Phasenspezifische Controllingkonzeptionen für Unternehmen in der Gründungs- und Wachstumsphase*. Wiesbaden, Germany: Deutscher Universitätsverlag.
- Wöhe, G., & Döring, U. (2010). *Einführung in die Allgemeine Betriebswirtschaftslehre*. München: 189. Vahlen.
- Zayer, E. C. (2007). *Verspätete Projektabbrüche in F & E: Eine verhaltensorientierte Analyse*. Wiesbaden.
- Zelazny, G. (2005). *Wie aus Zahlen Bilder werden*, 6. Aufl. Wiesbaden.
- Zyder, M. (2007). *Die Gestaltung der Budgetierung: Eine empirische Untersuchung in deutschen Unternehmen*. Wiesbaden: Deutscher Universitäts-Verlag.

ANEXA 1 – Chestionarul utilizat în cadrul cercetării cantitative

„Abordarea controllingului în întreprinderile mari din România și Austria”

În vederea efectuării unei cercetări empirice cantitative privind abordarea controllingului în întreprinderile mari în perioada crizei prezente și aplicațiile sale în practică, vă rugăm să aveți amabilitatea de a răspunde la întrebările din acest chestionar. Dacă nu activați în domeniul controllingului, vă rugăm să redirecționați acest chestionar către persoana responsabilă cu această activitate.

Răspunsurile dumneavoastră sunt de o mare importanță pentru realizarea cercetării și vă asigurăm că vor rămâne strict confidențiale. Rezultatele studiului sunt destinate stabilirii stării actuale a întregului instrumentar de controlling în întreprinderile mari românești și austriece pentru a determina posibile nevoi de acțiune concretă.

Cu mulțumire,
ȘN

1. **Numele și prenumele dvs. (opțional)**
2. **Vârsta dvs.:**
 - ☐ până în 25 de ani
 - ☐ între 26 și 35 de ani
 - ☐ între 36 și 45 de ani
 - ☐ între 46 și 55 de ani
 - ☐ peste 55 de ani
3. **Genul dvs.:**
 - ☐ masculin
 - ☐ feminin
4. **Ce nivel de studii aveți?**
 - ☐ Liceale
 - ☐ Post-liceale
 - ☐ Universitare
 - ☐ Post-universitare
 - ☐ Masterale
 - ☐ Doctorale
 - ☐ altele. Vă rugăm precizați
5. **Compania pe care o reprezentați:**
6. **În ce domeniu activează organizația dvs.?**
 - ☐ Industrie
 - ☐ Servicii
7. **Care este funcția dvs. în întreprindere?**
 - ☐ Cadru de conducere
 - ☐ Personal de execuție
8. **Ce experiență aveți în controllling?**
 - ☐ Sub 3 ani
 - ☐ Între 3 și 7 ani
 - ☐ Între 7 și 15 ani
 - ☐ Peste 15 ani
9. **Unde ați efectuat pregătirea dvs. în domeniul controlllingului?**
 - ☐ în cadrul studiilor efectuate la universitate/colegiu/liceu
 - ☐ în cadrul unor cursuri de specializare efectuate la alegerea mea conform propriilor nevoi cu privire la carieră
 - ☐ în cadrul unor cursuri de specializare efectuate în cadrul programului de pregătire profesională oferit de angajator
 - ☐ la locul de muncă, dar fără să obțin un certificat/atestat în domeniu
 - ☐ niciuna dintre variatele prezentate. Vă rugăm precizați unde
10. **Veniturile dvs. obținute pentru munca prestată în controllling în această organizație sunt:**
 - ☐ până la 350 euro
 - ☐ între 351 și 550 euro
 - ☐ între 551 și 750 euro
 - ☐ între 751 și 1.000 euro
 - ☐ peste 1.000 euro?
11. **În întreprinderea dvs., există un departament de controllling?**
 - ☐ da, acest departament este de sine stătător fiind direct subordonat managementului de nivel înalt al organizației
 - ☐ da, dar acest departament aparține departamentului de contabilitate și este subordonat managerului financiar-contabil
 - ☐ nu, funcția de controllling este realizată de managementul organizației

☐ nu, funcția de controlling este realizată departamentul financiar-contabil al organizației

12. Câți angajați activează în controlling în întreprinderea dvs.?

- ☐ mai puțin de 5 angajați
☐ între 5 și 10 angajați
☐ între 10 și 20 angajați
☐ peste 21 angajați

13. Controllingul ca și funcție în cadrul organizației dvs. este:

- ☐ foarte importantă
☐ importantă
☐ puțin importantă
☐ deloc importantă?

14. Într-o organizație, funcția de controlling poate avea patru scopuri, precizate mai jos. Cum apreciați fiecare dintre aceste scopuri, acordând 3 pentru foarte important, 2 pentru important, 1 pentru puțin important și 0 pentru deloc important?

	3	2	1	0
Controllingul ca funcție de procurare a informațiilor	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Controllingul ca funcție de conducere orientată spre atingerea obiectivelor generale ale organizației	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Controllingul ca funcție de asigurare a conducerii raționale	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Controllingul ca funcție de coordonare a activităților organizației	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

15. Ce importanță considerați că are controllingul în următoarele procese de management în organizația dvs., acordând 3 pentru foarte important, 2 pentru important, 1 pentru puțin important și 0 pentru deloc important?

<i>Procese de management:</i>	3	2	1	0
Importanța controllingului în pregătirea deciziilor	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Importanța controllingului în activitatea de previziune	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Importanța controllingului în controlul măsurilor adoptate	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Importanța controllingului în activitatea de planificare	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Importanța controllingului în furnizarea de informații	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Importanța controllingului în cadrul strategiilor de produs (prețuri, sortimente, producție, distribuție) – controllingul costurilor și profiturilor	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Importanța controllingului în managementul stocurilor și logistică	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Importanța controllingului în cadrul strategiilor de resurse umane	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Importanța controllingului în marketing și publicitate	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Importanța controllingului în cadrul funcției de bugetare	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

16. În organizația dvs., a crescut importanța controllingului în ultimii 5 ani?

- ☐ Da
☐ Nu

17. Cât de importante sunt următoarele activități specifice controllingului în organizația dvs., acordând 3 pentru foarte important, 2 pentru important, 1 pentru puțin important și 0 pentru deloc important?

<i>Activități specifice de controlling</i>	3	2	1	0
Raportarea	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Planificarea operațională (pe termen scurt)	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Planificarea tactică (pe termen mediu)	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Planificarea strategică (pe termen lung)	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Supervizarea activității economice și consultanța	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Bugetarea și controlul bugetului	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Analiza comparativă a gradului de îndeplinire a obiectivelor	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Analiza abaterilor și elaborarea de strategii de soluționare	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Controlul costurilor	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

<i>Activități specifice de controllling</i>	3	2	1	0
Planificarea financiară, supravegherea lichidităților, probleme de finanțare	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Organizarea sistemului informatic	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Coordonarea proiectelor	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Analiza informațiilor financiare, contabile și fiscale	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

18. Conform experienței dvs. în controllling, care dintre activitățile de mai jos considerați că este activitatea care necesită o atenție specială fiind generatoare de probleme și provocări? (Vă rugăm să alegeți o singură activitate.)

- ☐ Activități de interacțiune cu furnizorii și clienții
- ☐ Activitățile interne cu un grad mare de complexitate
- ☐ Activități neplanificate generatoare de riscuri
- ☐ Activități internaționale (din cadrul grupului) greu de previzionat
- ☐ Sistem informatic deficitar
- ☐ Fiabilitatea datelor

19. În organizația dvs., unde se aplică controlllingul?

- ☐ În întreaga întreprindere
- ☐ La nivel de proiect
- ☐ La nivel financiar
- ☐ În cadrul funcției de aprovizionare
- ☐ În procesul de producție
- ☐ în marketing și distribuție
- ☐ în cercetare - dezvoltare
- ☐ în resurse umane
- ☐ în domeniul calității
- ☐ Alt domeniu. Precizați care

20. Ce metode și indicatori de controllling se utilizează în organizația dvs.?

- ☐ Contabilitatea vânzărilor planificate
- ☐ Comparatie între întreprinderi/ Benchmarking
- ☐ Analiza ABC
- ☐ Analiza abaterilor
- ☐ Analiza rentabilității și pragul de rentabilitate
- ☐ Calculul contribuției marginale
- ☐ Analiza și planificarea lichidităților
- ☐ Analiza satisfacției clienților, respectiv a angajaților
- ☐ Balanced Scorecard
- ☐ Analiza bilanțului
- ☐ Analiza SWOT
- ☐ Planificarea investițiilor
- ☐ Planificarea costurilor de proces
- ☐ Contabilitatea centrelor de profit
- ☐ Evaluarea întreprinderii
- ☐ altele. Precizați care

21. În organizația dvs., pentru care domenii există activitate de raportare în cadrul controlllingului?

- ☐ Întreaga întreprindere
- ☐ Controlllingul de proiect/ de centru
- ☐ Controlllingul financiar
- ☐ Controlllingul de aprovizionare
- ☐ Controlllingul de distribuție
- ☐ Producție
- ☐ Marketing
- ☐ Cercetare - dezvoltare
- ☐ Resurse umane
- ☐ Calitate
- ☐ Altele. Precizați care

22. În organizația dvs., la ce intervale de timp are loc activitatea de raportare în cadrul controllingului?

- ☐ săptămânal
- ☐ lunar
- ☐ trimestrial
- ☐ semestrial
- ☐ anual
- ☐ în anumite situații speciale

23. Ce conține, în principiu, un raport de controlling?

- ☐ indicatori
- ☐ o comparație între obiectivele planificate și cele realizate
- ☐ analiza abaterilor
- ☐ o prezentare grafică (diagrame) a diferitelor situații
- ☐ recomandări ce cuprind propuneri cu privire la viitoarele planuri de acțiune

24. Ce date și informații sunt integrate în rapoartele de controlling?

- ☐ Date cantitative care sunt importante pentru că
- ☐ Date calitative care sunt importante pentru că
- ☐ Date cantitative și calitative pentru că

25. În organizația dvs., către cine raportează controllingul?

- ☐ către managementul întreprinderii
- ☐ către șefii de departamente/sectoare/divizii
- ☐ către acționarii organizației
- ☐ către alte persoane. Menționați care

26. În cadrul controllingului, care sunt activitățile ce reprezintă o provocare în procesul de bugetare? (Vă rugăm alegeți o singură variantă de răspuns.)

- ☐ Durata și ritmul procesului de bugetare
- ☐ Deficiențe de interacțiune
- ☐ Rigiditatea procesului
- ☐ Orientarea spre trecut
- ☐ Centralizare excesivă a procesului
- ☐ Bugetele nerealiste sau eronate ale unităților descentralizate
- ☐ Asistență software/informatică insuficientă

27. Ce formă de bugetare este utilizată în organizația dvs.?

- ☐ Bugetare tradițională
- ☐ Bugetare flexibilă „rolling”
- ☐ Bugetare „Zero-Based” (bază bugetară zero”)
- ☐ Better Budgeting
- ☐ Advanced Budgeting

28. Care departamente sunt implicate în acest proces de bugetare din cadrul organizației dvs.?

- ☐ Managementul
- ☐ Controllingul
- ☐ Producția
- ☐ Distribuția
- ☐ Cercetarea - dezvoltare
- ☐ Resursele umane
- ☐ Altele. Menționați care

29. Ce program informatic utilizați în activitatea de controlling?

- ☐ Microsoft Excel
- ☐ eGecko CSS GmbH
- ☐ SAP
- ☐ BMD
- ☐ FibuNet
- ☐ proALPHA
- ☐ cubus outperform
- ☐ Professional Planner (Winterheller)

- ☐ Microsoft Navision
☐ Corporate Planning
☐ LucaNet
☐ SAS Financial Management
☐ 4Plan Enterprise
☐ elKom Solutions
☐ Altul. Menționați care

30. Cât de mulțumit sunteți de software-ul utilizat în activitatea de controlling?

- ☐ foarte mulțumit
☐ mulțumit
☐ mai puțin mulțumit
☐ deloc mulțumit

31. În cadrul procesului de controlling, este prevăzută implementarea unui nou sistem software?

- ☐ Da
☐ Nu

32. În întreprinderea dvs., care este cele mai importante atribut, dintre cele prezentate mai jos, în realizarea cu succes a meseriei de controller? (Vă rugăm să alegeți numai 1 atribut)

- ☐ Gândire analitică
☐ Putere de convingere
☐ Impunerea voinței
☐ Creativitatea
☐ Calități de lider
☐ Abilități de comunicare
☐ Capacitate de lucru în echipă
☐ Spirit de inițiativă și implicare personală
☐ Curaj
☐ Capacitatea de a face față conflictelor
☐ Calități de moderator
☐ Precizie
☐ Conștiinciozitate

33. Vă rugăm să apreciați următoarele cerințe profesionale care s-ar impune statului de controller în întreprinderea dvs.?

<i>Cerință profesională</i>	Foarte importantă	Importantă	Puțin importantă	Deloc importantă
Experiență profesională în contabilitate	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Experiență internațională în afaceri	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Cunoștințe și interes în IT	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Cunoștințe de limbi străine	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Experiență profesională în management	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Cunoștințe în legislația fiscală	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Cunoștințe bogate de contabilitate	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Cunoașterea programelor software ERP și cunoștințe medii de programare (VAB/SQL)	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Experiență în managementul proiectelor	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Experiență în raportare	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

34. Cum apreciați dezvoltarea controllingului în viitor ca domeniu independent?

	Total de acord	De acord	Puțin de acord	Nu sunt de acord
Importanța controllingului va crește în viitor.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Controllingul devine din ce în ce mai important din perspectiva atingerii obiectivelor întreprinderii.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Domeniul controllingului va fi extins în viitor (de exemplu, mai mulți angajați)	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Controllingul este esențial pentru a rămâne competitiv în viitor.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

35. Vă rugăm să apreciați următorii factori de influență în dezvoltarea controllingului ca domeniu de sine stătător în ordinea importanței, acordând 5 pentru cel mai important și 1 pentru cel mai puțin important.

Flexibilizare	<input type="checkbox"/>
Reducerea complexității	<input type="checkbox"/>
Implicare mai accentuată în procesele decizionale	<input type="checkbox"/>
Concentrarea în continuare pe strategie și viitor.	<input type="checkbox"/>
Relaționare mai strânsă cu mediu intern și extern al întreprinderii	<input type="checkbox"/>

Vă mulțumesc pentru colaborare!

ANEXA 2 – Lista întreprinderilor listate la bursă participante la studiu

Companii din România:

1. Iason S.A. Brașov
2. Pantex S.A. Brașov
3. Transilana S.A. Ghimbav, județul Brașov
4. Ecopack S.A. Ghimbav, județul Brașov
5. Rafo S.A. Ploiești
6. Agrana România București
7. Albalact S.A. Alba
8. Anteco S.A. Ploiești
9. Amplo S.A. Ploiești
10. Artego S.A. Târgu-Jiu
11. Avicola S.A. Brașov
12. Softchim S.A. București
13. Compania de Informatică Aplicată S.A. Târgu-Jiu
14. Mamaia S.A. Constanța
15. Electrominig S.A. Botoșani
16. Metropolitan Leasing S.A. București
17. Inar S.A. Brașov
18. Casstil București
19. Petrodesign S.A. București
20. Icproa S.A. București
21. Suport Logistic București S.A.
22. Urbana S.A. Bistrița
23. Studiourile Mediapro S.A. Buftea
24. Service Neptun 2002 Neptun
25. Banca Comercială carpatica S.A.
26. Banca Transilvania S.A.
27. BRD Groupe Societe Generale S.A.
28. Fondul oamenilor de Afaceri București
29. Asigurare-reasigurare Astra S.A. București
30. Transilvania Leasing IFN S.A. Brașov
31. Lido S.A. București
32. International S.A. Sinaia
33. Hercules S.A. Băile-Herculane
34. Bad Rulmenți S.A. Brașov
35. Albafruct S.A. Alba-Iulia
36. Urb S.A. Brașov
37. Medimfarm S.A. Ploiești
38. Gastroserv S.A. Brașov
39. Farmaceutica Remedia S.A. Hunedoara
40. Ropharma S.A. Brașov
41. Mercur S.A. Făgăraș
42. Condmag S.A. Brașov
43. Bratim S.A. Brașov
44. Duplex S.A. Făgăraș
45. ICIM S.A. Brașov
46. Moara Cîbin S.A. Cîbin
47. Vinalcools S.A. Brașov
48. Prodlacta S.A. Brașov

Companii din Austria:

1. BKS Bank AG
2. Frauenthal Holding AG

3. Kapsch TrafficCom AG
4. KTM AG
5. Mayr-Melnhof Karton AG
6. Oberbank AG
7. OMV AG
8. Österreichische Staatsdruckerei Holding
9. Österreichische Volksbanken AG
10. PANKL RACING SYSTEMS AG
11. RHI AG
12. S IMMO AG
13. Schlumberger AG
14. Schoeller-Bleckmann Oilfield Equipment AG
15. Semperit AG Holding
16. UNIQA Versicherungen AG
17. VIENNA INSURANCE GROUP AG
18. voestalpine AG
19. Woford AG
20. Zimtobel AG



ISBN: 978-606-37-1281-4